

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
із дисципліни «Облік в галузях економіки»
для бакалаврів
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»



ТЕРНОПІЛЬ – 2019

Опорний конспект лекцій із дисципліни «Облік в галузях економіки» для бакалаврів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / Н.В. Кравчук. – Тернопіль: ТНТУ імені І. Пулюя, 2019. – 188с.

Укладач: Кравчук Наталія Василівна, к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ імені Івана Пулюя

Рецензент: Білоус Ольга Степанівна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ імені Івана Пулюя

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
протокол № 2 від 16 вересня 2019 р.

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та менеджменту
протокол № 2 від 16 вересня 2019 р.

ЗМІСТ

ЛЕКЦІЯ 1. ОБЛІК У БУДІВЕЛЬНОМУ ВИРОБНИЦТВІ.....	4
ЛЕКЦІЯ 2. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	23
ЛЕКЦІЯ 3. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ.....	72
ЛЕКЦІЯ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	87
ЛЕКЦІЯ 5. ОБЛІК У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ.....	121
ЛЕКЦІЯ 6. ОБЛІК В ОБ'ЄДНАННЯХ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ.....	125
ЛЕКЦІЯ 7: ОБЛІК НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	164
ЛЕКЦІЯ 8. ОБЛІК У ТУРИСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ.....	178
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	185

ЛЕКЦІЯ 1. ОБЛІК У БУДІВЕЛЬНОМУ ВИРОБНИЦТВІ

- 1.1. Характеристика галузі та особливості обліку.
- 1.2. Облік витрат будівельних організацій.
- 1.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівельного контракту.
- 1.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками.
- 1.5. Особливості обліку будівельних матеріалів

1.1. Характеристика галузі та особливості обліку

Будівництво — це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва:

- житлове;
- промислове;
- транспортне;
- сільськогосподарське;
- культурно-побутове та ін.

Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на кошти замовника.

Підрядник — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Замовник — учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником.

Взаємовідносини між ними регулюються договорами на весь термін будівництва.

Будівельний контракт — договір про будівництво.

Форма контракту, порядок його укладання регулюються Загальними умовами укладання і виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 р. № 668.

Замовник виконує такі **функції**:

- здійснює фінансування будівництва;
- визначає умови укладання підрядного контракту;
- здійснює контроль за ходом будівництва;
- приймає завершені об'єкти;
- здійснює розрахунки з підрядниками тощо.

Замовник може здійснювати будівництво господарським, підрядним або змішаним способом.

Традиційна **форма** генпідрядних відносин полягає в наступному:

Замовник вирішує організаційні питання відведення земельної ділянки, отримання дозволу на будівництво, здійснює підготовку до укладання будівельного контракту тощо. Для виконання проектно-пошукових робіт замовник залучає спеціалізовану проектну організацію. Виконання будівельних робіт доручає підряднику.

Генеральний підрядник: виконує загальні будівельні роботи власними силами; виконання спеціальних робіт доручає субпідрядникам.

Будівництво об'єктів здійснюється згідно із затвердженою документацією.

Підрядник здійснює будівництво згідно з законодавчо встановленими нормами: ДБН, СНІП, ГОСТ, ДСТУ.

Згідно з Законом України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.99 р. № 687 (ст. 17) з 2008 року підлягає **ліцензуванню** господарська діяльність із створення об'єктів

архітектури, яка включає нове будівництво, реконструкцію, реставрацію і капітальний ремонт.

Будівництво об'єктів, які за класом наслідків (відповідальності) відносяться до об'єктів із середніми і значними наслідками, підлягає ліцензуванню (частина дев'ята п. 1 ст. 7 Закону № 222). Ліцензування господарської діяльності, пов'язаної зі створенням об'єктів архітектури, здійснюється відповідно до Порядку про ліцензування господарської діяльності, пов'язаної із створенням об'єктів архітектури від 5 грудня 2007 р. № 1396.

Зазначимо, що клас наслідків (відповідальності) будівель і споруд — це характеристика:

- рівня можливої небезпеки для здоров'я і життя людей, які постійно (періодично) знаходяться на об'єкті (чи знаходитимуться зовні);
- матеріальних збитків або соціальних втрат, пов'язаних з припиненням експлуатації або втратою цілісності об'єкта (ст. 32 Закону № 3038).

Клас наслідків визначається для кожного об'єкта — будівлі, споруди будь-якого призначення, їх частин, лінійних об'єктів інженерно-транспортної інфраструктури, в тому числі тих, що входять до складу комплексу (будови).

Всі об'єкти поділяються за класами наслідків (відповідальності) (рис. 1.1)

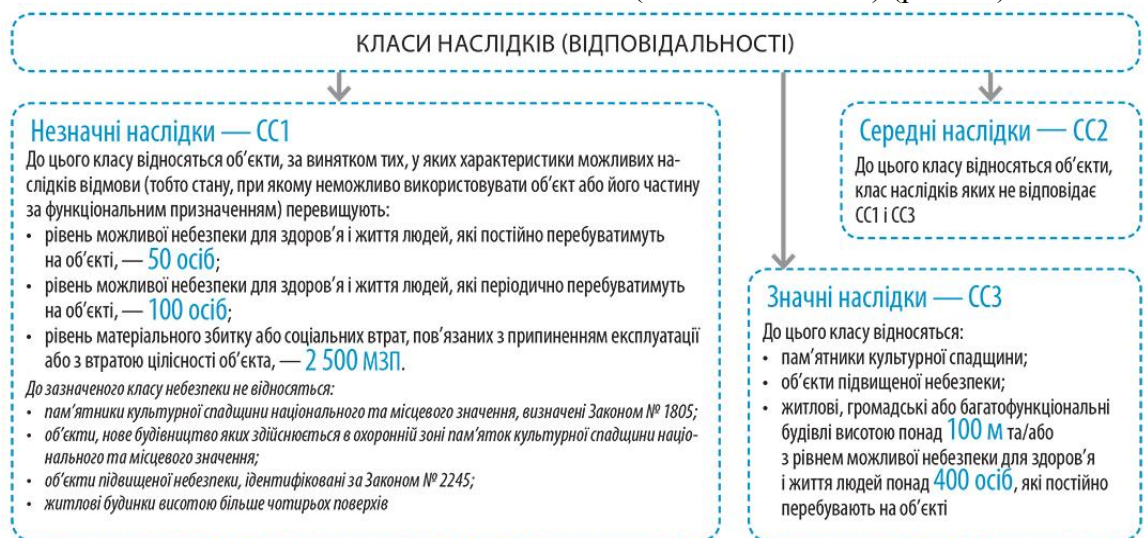


Рис. 1.1. Класи наслідків (відповідальності) у будівництві

Отже, суб'єкт господарювання, який має намір провадити будівельну діяльність на об'єктах із класами наслідків СС2 та СС3, повинен отримати ліцензію згідно з Порядком № 1396. Ліцензування будівельної діяльності та контроль за дотриманням ліцензійних умов здійснюється Державною архітектурно-будівельною інспекцією (далі — ДАБІ) (пункти 2, 3 зазначеного Порядку).

Для отримання ліцензії необхідно подати в ДАБІ заяву та документи, визначені Ліцензійними умовами № 256. ДАБІ повинна розглянути заяву протягом 10 робочих днів з дня її надходження і направити матеріали ліцензійній комісії, яка також має розглянути їх протягом 10 робочих днів (пункти 7, 8 Порядку № 1396).

Далі ДАБІ на підставі висновку ліцензійної комісії протягом семи робочих днів повинна прийняти рішення про видачу ліцензії із визначенням у додатку до ліцензії переліку робіт і письмово або в електронному вигляді повідомити про це заявника. Якщо ж ліцензійна комісія зробить висновок про невідповідність документів ліцензійним умовам та нездатність суб'єкта госпдіяльності виконувати роботи згідно з поданим переліком, ДАБІ протягом трьох робочих днів повинна прийняти рішення про відмову у видачі ліцензії (п. 9 Порядку № 1396).

Під об'єктами архітектурної діяльності згідно з визначенням, наведеним у ст. 1 Закону № 687, слід розуміти будівлі та споруди житлово-цивільного, комунального, промислового та іншого призначення, їх комплекси, об'єкти благоустрою, садово-

паркової та ландшафтної архітектури, монументального та монументально-декоративного мистецтва, території (частини територій) адміністративно-територіальних одиниць і населених пунктів. Для створення об'єкта архітектури виконується комплекс робіт відповідно до ст. 4 зазначеного Закону, що вимагає оформлення відповідної документації (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Документальне забезпечення етапів будівництва

Етап будівельних робіт	Дозвільна документація
Підготовка містобудівних умов і обмежень забудови земельної ділянки (у випадках і порядку, передбачених законодавством)	Містобудівні умови і обмеження забудови земельної ділянки (додаток до Порядку № 109). Складаються з текстової та графічної частин. Текстова частина містить такі розділи: - загальні дані; - містобудівні умови і обмеження забудови земельної ділянки. Графічна частина містить: - кадастрову довідку з містобудівного кадастру (за наявності); - черговий кадастровий план (витяг із земельного кадастру — за відсутності містобудівного кадастру); - ситуаційний план місця розташування об'єкта будівництва; - вкопіювання з оновленої топографо-геодезичної підоснови в масштабі 1 : 2000, надане замовником; - вкопіювання з містобудівної документації
Здійснення в необхідних випадках передпроектних робіт	Визначення раціонального розміщення будівлі на земельній ділянці, зовнішніх габаритів і об'єму будівлі, пошук вигляду і стилю будівлі, благоустрою території тощо
Пошук архітектурного рішення, розроблення, погодження у визначених законом випадках і затвердження проекту	Для забезпечення проектування об'єкта будівництва замовник повинен надати генпроектувальнику (проектувальнику) вихідні дані на проектування. Їх основні складові: - містобудівні умови та обмеження; - техумови; - завдання на проектування (п. 3 Порядку № 45). Під проектом будівництва мається на увазі проектна документація на будівництво об'єктів і комплексів (будівель), розроблена для нового будівництва, реконструкції, реставрації, капремонту на стадіях проектування: техніко-економічне обґрунтування, техніко-економічний розрахунок, ескізний проект, проект, робочий проект (п. 2 Порядку № 560)
Виконання робочої документації для будівництва. У разі її виконання (або окремих частин) іншим виконавцем — здійснення авторського нагляду	Робоча документація для будівництва (реконструкції, реставрації, капремонту) об'єкта архітектури, яка виконується відповідно до держстандартів, норм і правил на підставі затвердженого проекту. Така документація або авторський нагляд за її розробкою виконується за участі архітектора — автора затвердженого проекту відповідно до укладеного договору на розробку проекту цього об'єкта архітектури (ст. 8 Закону № 687)

Будівництво (нове будівництво, реконструкція, реставрація, капремонт) та знесення об'єкта архітектури, архітектурно-будівельний контроль, технічний та авторський нагляд при здійсненні будівництва або зміни (у тому числі шляхом знесення) об'єкта містобудування	Будівельні роботи можуть виконуватися замовником після отримання документа, що посвідчує право власності чи користування земельною ділянкою, або договору суперфіції та: - повідомлення про початок виконання будівельних робіт — щодо об'єктів з класом наслідків СС1 та об'єктів, будівництво яких здійснюється на підставі будівельного паспорта; - видачі замовнику дозволу на виконання будівельних робіт — щодо об'єктів з класами наслідків СС2 та СС3 (п. 5 Порядку № 466)
Прийняття побудованого об'єкта в експлуатацію	Прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів з класом наслідків СС1 та об'єктів, будівництво яких здійснювалося на підставі будівельного паспорта, здійснюється шляхом реєстрації органом державного архітектурно-будівельного контролю на безоплатній основі поданої замовником декларації про готовність об'єкта до експлуатації. Прийняття об'єктів з класами наслідків СС2 та СС3, а також комплексів (будівель), до складу яких входять об'єкти з різними класами наслідків (відповідальності), здійснюється на підставі акта готовності об'єкта до експлуатації шляхом видачі сертифіката (п. 3 Порядку № 461)

Особливості будівництва і обліку в ньому настільки значні, що це призвело до прийняття галузевого стандарту — П(С)БО 18 «Будівельні контракти»:

1. Тривалість виробничих циклів зумовлює велику питому вагу незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками — оплата, зазвичай, здійснюється за виконані етапи робіт, вартість яких визначається згідно з П(С)БО 18; будівельні організації нерідко вимушені залучати позикові кошти у зв'язку з повільним оборотом власних коштів.

2. Об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд.

3. Будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місці після закінчення будівництва. Це зумовило необхідність обліку витрат і доходів у розрізі будівельних контрактів; особливості такого обліку розкриті в П(С)БО 18.

4. Будівельні ділянки розкидані по великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів.

5. Наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік.

6. Об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

7. Унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;

8. Різноманітність виконуваних видів будівельних робіт, залежність значної частини робіт від погодних умов.

9. Значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року), складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів; наявність значних, об'єктивно обумовлених перерв у завантаженості спеціалізованих будівельних підприємств або окремих спеціалізованих бригад у складі будівельних підприємств;

10. Тривалий життєвий цикл продукції будівництва (може бути більше 100 років) у сукупності з необхідністю забезпечення безпеки експлуатації об'єктів будівництва протягом усього циклу; значний вплив кваліфікації персоналу як управлінського (на стадії підготовки та реалізації), так і виробничого (у процесі виконання будівельно-монтажних робіт) на безпеку подальшої експлуатації об'єкта будівництва;

11. Багатостадійність реалізації будівельних проектів; велика кількість учасників і складний процес організації документообігу; тенденція зниження якості будівельно-монтажних робіт, широкого залучення до виконання робіт малокваліфікованих робочих кадрів, зниження якості підготовки інженерно-технічних робітників.

12. Специфічність нормативно-правового забезпечення та різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств;

13. Характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками;

14. Будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження;

15. Висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників;

16. Високий рівень травматизму та професійних захворювань.

Специфічні рахунки для обліку в будівництві:

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»;

238 «Незавершені будівельні контракти»;

239 «Проміжні рахунки»,

а також

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

912 «Загальновиробничі витрати».

Проміжні рахунки — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Специфічними **первинними документами** в будівництві є журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6), Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в, Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати, форма № КБ-3. Акт за формою № КБ-2в складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за них на основі журналу КБ-6. Акт складається щомісячно при виконанні будівельною організацією робіт із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної форми власності. Довідка КБ-3 складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за них з підприємствами, незалежно від форми власності цих підприємств та джерел фінансування підрядних робіт. У разі складання акта КБ-2в у довідці вартість виконаних підрядних робіт за період з початку року визначається як сума вартості робіт згідно з актами за попередні періоди.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельні організації обирають, як правило, різні для різних груп основних засобів; частіше прямолінійний і, для деяких видів будівельних машин, виробничий.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості — в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

1.2. Облік витрат будівельних організацій

Як правило, на виконання робіт, передбачених договором підряду, складається кошторис, в якому **відображаються** :

- вартість матеріалів;
- обсяги та вартість виконаних робіт;
- інші показники, що впливають на договірну вартість робіт (податки, вартість роботи машин і механізмів тощо).

Складання кошторису **не є обов'язковою** умовою при укладенні договору підряду. Така умова є **обов'язковою** лише для договорів підряду **в будівництві**, про що прямо йдеться у *статті 877 ЦКУ*.

На практиці наявність кошторису завжди вітається сторонами, оскільки за його допомогою найпростіше встановити ціну договору та проконтролювати її обґрунтованість. Якщо робота виконується згідно з кошторисом, складеним підрядником, такий кошторис набирає чинності та стає частиною договору підряду з моменту підтвердження його замовником (*стаття 844 ЦКУ*).

Якщо оформляється договір субпідряду між підрядником та субпідрядником, то кошторис може також стати частиною такого договору, а у підрядника буде можливість обґрунтування перед замовником вартості «своїх» підрядних робіт з урахуванням вартості субпідрядних робіт.

Під час виконання підрядних робіт можуть виникнути непередбачені обставини, у результаті яких вартість робіт зросте, тобто виникне **необхідність перевищення кошторису**. У зв'язку з цим потрібно знати, що кошторис може бути **твердим** та **приблизним**. Кошторис є твердим, якщо інше не встановлено договором. Інакше кажучи, якщо немає уточнення, який саме кошторис сторони мали на увазі, укладаючи договір підряду (субпідряду), то **вважатиметься, що кошторис твердий**. Зміни до твердого кошторису можуть уноситися лише **за погодженням сторін**. У разі **перевищення** твердого кошторису всі пов'язані з цим витрати **несе підрядник**, якщо інше не встановлено законом (*частина 3 статті 844 ЦКУ*).

Якщо у підрядника з об'єктивних причин з'явилася необхідність значно **перевищити** складений **приблизний кошторис**, він зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. У цьому випадку замовник має право відмовитися від договору, відшкодувавши підряднику понесені ним витрати. Якщо підрядник не попередить замовника про можливе перевищення кошторису, то замовник зобов'язаний виконати роботу, не вимагаючи відшкодування надкошторисних витрат.

Стосовно **твердого кошторису** правила дещо інші. Так, у разі істотного зростання після укладення договору вартості матеріалу, обладнання, які мали бути надані підрядником, а також вартості послуг, що надавалися йому іншими особами, підрядник має право вимагати збільшення твердого кошторису. У разі відмови замовника від його збільшення підрядник має право вимагати розірвання договору (*абзац другий частини 5 статті 844 ЦКУ*). При цьому за фактично виконані підрядником роботи замовник повинен буде заплатити.

Якщо підприємець працює в будівництві з підприємствами бюджетної сфери, це накладає на нього зобов'язання щодо оформлення спеціальної первинної будівельної форми — акта за формою **№ Кб-2в**. Тобто після закінчення будівництва за умови, що замовником виступає бюджетна організація, складається акт виконаних робіт за формою **№ Кб-2в**, на підставі якого:

- відбуваються приймання-передача обсягів виконаних робіт та їх вартісна оцінка;
- підтверджуються вартість і кількість матеріалів, праці, машин та механізмів для виконання зазначених в акті робіт.

У відносинах між «звичайними» замовниками (не бюджетниками) та підрядниками в будівництві допускаються відмінні від акта за формою № Кб-2в форми актів виконаних

робіт. Але в будь-якому разі, як правило, складають акт виконаних робіт, і його форма дуже наближається до форми № Кб-2в.

Якщо виконані роботи (замовлення) не мають будівельного характеру, то акт виконаних робіт також потрібно скласти для підтвердження факту виконання робіт.

Акт виконаних робіт складається у відносинах як між замовником та підрядником, так і між підрядником та субпідрядником. У першому випадку такий акт підтверджує дохід підрядника, а у другому — його витрати. Далі докладніше поговоримо про витрати підрядника-загальносистемника.

Витрати. Що важливо пам'ятати загальносистемнику? Він розраховуватиме собі суму ПДФО, що підлягає сплаті за підсумками року. Для цього йому потрібно знати чистий дохід, тобто різницю між підприємницькими виручкою та витратами.

При цьому **витрати**, які можна врахувати при підрахунку чистого доходу, мають бути:

- 1) підтверджені документально ;
- 2) пов'язані з госпдіяльністю ;
- 3) витратами операційної діяльності за ПКУ.

Усі інші платежі підприємця «згорають» — їх не можна вирахувати з виручки при підрахунку чистого доходу.

Групування витрат за елементами та статтями у будівництві здійснюється, як і в інших галузях, згідно з П(С)БО 16.

Облік витрат ведеться у розрізі будівельних контрактів. П(С)БО 18 визначено, що витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Держбуду України від 16.02.2004 р. № 30 визначено порядок формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Об'єктом витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт або об'єкт будівництва. Відповідно до об'єктів витрат розрізняють собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт та собівартість всього об'єкта будівництва.

Витрати будівельної організації можуть класифікуватися за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; види витрат; способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт; результативність витрачання; календарні періоди; відносно договору підяду на виконання робіт з будівництва; наявність надзвичайних подій.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути: сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт; сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт; трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні); відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо.

До складу елементу «Інші операційні витрати» у будівництві згідно з Методичними рекомендаціями включаються такі специфічні витрати:

- вартість послуг управліннь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебезування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;

- платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів;

- витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів;

- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;

- вартість виданого спецодягу, спецвзуття, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

- виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію;

- витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання корисних копалин тощо.

До складу прямих витрат поруч з іншими статтями відносять витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів.

Загальновиробничі витрати поділяють на:

- витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;

- витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології, серед яких: витрати на утримання будівельних майданчиків, тимчасових нетитульних споруд, витрати на геодезичні роботи, на підготовку об'єктів будівництва до здачі, на утримання протипожежної та сторожової охорони, на перебезування лінійних підрозділів будівельних організацій тощо;

- витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;

- інші загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати поділяють на продуктивні, облік яких ведеться на аналітичному рахунку 9121, та непродуктивні, облік яких здійснюється на аналітичному рахунку 9122. Загальновиробничі продуктивні витрати включають витрати відповідно їх віднесення на цей аналітичний рахунок згідно П(С)БО 16 «Витрати» та обумовлені потребами будівництва.

До загальновиробничих непродуктивних витрат належать:

витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, майстрів будівельної організації;

витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів;

витрати на службові відрядження понад норми, витрати на підготовку кадрів понад установленого ліміту (2 % від фонду оплати праці звітного періоду) та інші.

Загальновиробничі витрати розподіляються за методикою їх розподілу згідно П(С)БО 16 «Витрати» і відносяться при розподіленні на виробничу собівартість продукції (рахунок 23), нерозподілені – на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90). Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

Тому до питання обліку й документального підтвердження витрат підряднику-загальносистемнику потрібно підходити дуже ретельно. Нижче в таблиці розглянемо можливі витрати підрядника та порядок їх відображення у Книзі обліку доходів і витрат (далі — Книга ОДВ) (табл. 1.2).

Бухгалтерські проведення з обліку витрат:

1. Нараховано прямі витрати:

Д-т 23 К-т 661, 20, 65, 13, 631, 685, 64...

2. Загальновиробничі витрати:

нараховано:

Д-т 91 К-т 661, 65, 20, 13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 23 К-т 91

3. Інші витрати (витрати періоду):
нараховано:

Д-т 92, 93, 94 К-т 66, 65, 20, 13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 791 К-т 92, 93, 94.

Таблиця 1.2

Витрати підрядника та їх відображення у Книзі обліку доходів і витрат

Склад витрат	Чи враховується у витратах підприємця	На яку дату записується до Книги ОДВ	До якої графи Книги ОДВ записується
1	2	3	4
Вартість матеріалів, використаних для виконання робіт (замовлення)	Якщо це власні матеріали підрядника , то так . Такий платіж належить до операційних витрат і є матеріальною складовою собівартості виконаних робіт (замовлення) — <i>пункт 138.8 і підпункт 138.8.1 ПКУ</i>	Після оплати матеріалів та їх отримання від постачальника	Графа 5
		Після отримання доходу за виконані роботи (замовлення) на день отримання оплати за нього: — якщо на виконані роботи (замовлення) витрачено всі матеріали	Уся вартості матеріалів — до графи 6
		— якщо на виконання робіт (замовлення) витрачено лише частину матеріалів (наприклад, 80 %)	Частина вартості матеріалів, витрачена на виконання робіт (замовлення), — до графи 6 (виходячи з прикладу — 80 %)
	Якщо це матеріали замовника , то ні . Їх вартість не належить до операційних витрат. При цьому рекомендуємо в довільній формі вести облік цих матеріалів. В усякому разі, зберігати видаткові накладні на отримання цих матеріалів необхідно для уникнення проблем із замовником. Крім того, договором підряду може бути передбачено складання звіту про використання цих матеріалів	У Книзі ОДВ не відображаються	

Вартість субпідрядних робіт	Так. Такі платежі належать до операційних витрат і є загальновиробничими витратами (<i>підпункт 138.8.5 ПКУ</i>)	У день сплати грошових коштів субпідряднику (але обов'язково після підписання акта виконаних робіт), оскільки передоплату включати до витрат не можна (<i>підпункт 139.1.3 ПКУ</i>)	Графа 10
Заробітна плата й інші виплати працівникам, які може бути віднесено до виконання робіт (замовлення)	Так. Такий платіж належить до операційних витрат і є зарплатною складовою собівартості виконаних робіт (замовлення) — <i>пункт 138.8 і підпункт 138.8.2 ПКУ</i>	У день виплати зарплати	Графа 9 (записується начислена зарплата, без вирахування ПДФО та ЄСВ)
ЄСВ, нарахований на зарплату працівників, зайнятих виконанням робіт (замовлення)	Так. Такий платіж належить до операційних витрат і є іншими прямими витратами на виконання робіт (замовлення) — <i>пункти 138.8 і 143.1 ПКУ</i>	У день перерахування ЄСВ на рахунок ПФ	Графа 9 (записується сума ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці працівників за ставками 36,76 — 49,70 %)
Зарплата працівникам апарату управління (наприклад, бухгалтеру, юристу, економісту тощо) та ЄСВ, нарахований на їх зарплату	Так. Такі платежі належать до операційних витрат і є адміністративними (управлінськими) витратами (<i>підпункт 138.10.2 ПКУ</i>)	У день виплати зарплати	Графа 9 (записується «грязна» зарплата, без вирахування ПДФО та ЄСВ)
		У день перерахування ЄСВ на рахунок ПФ	Графа 9 (записується сума ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці за ставками 36,76 — 49,70 %)
ЄСВ, сплачений підприємцем за себе, тобто з чистого доходу (авансові платежі та остаточний розрахунок за підсумками року)	Так. Такі платежі є іншими операційними витратами, про що йдеться в <i>підпункті 138.10.4 ПКУ</i>	У день перерахування до ПФ	Графа 10

Витрати на утримання, експлуатацію (опалення, освітлення, водопостачання і водовідведення та інші послуги), оперативну оренду основних засобів загально-виробничого призначення, наприклад оренду будівельних машин та механізмів	Так. Такі платежі належать до операційних витрат і є загальновиробничими витратами (<i>підпункт 138.8.5 ПКУ</i>)	У день сплати грошових коштів орендодавцю (але обов'язково після підписання акта приймання-передачі послуг оренди), оскільки передоплату включати до витрат не можна (<i>підпункт 139.1.3 ПКУ</i>)	Графа 10
Витрати на утримання, оперативну оренду основних засобів (у тому числі легкових автомобілів) загальногосподарського призначення (опалення, освітлення, водопостачання і водовідведення, охорону; купівлю ПММ, стоянку та паркування легкових автомобілів), наприклад оренду офісу	Так. Такі платежі належать до операційних витрат і є адміністративними (управлінськими) витратами (<i>підпункт 138.10.2 ПКУ</i>)	У день сплати грошових коштів	Графа 10

У кінці звітної періоду в дебет субрахунку **903** з кредиту рахунку **23** списують тільки ті витрати, які визнані витратами звітної періоду згідно з П(С)БО 18. Невизнані витрати залишаються на дебеті рахунку **23** і відображаються в 120 рядку балансу «Незавершене виробництво».

У П(С)БО 18 для обліку витрат будівництва запропоновано субрахунок **230**, який використовуватимемо далі.

Прямі витрати на виконання будівельних контрактів обліковують за дебетом рахунку 23 "Виробництво", загальновиробничі витрати - за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" з наступним розподілом за контрактами: дебет рахунку 23 і кредит рахунку 91. Витрати списують у міру здачі етапів робіт або об'єктів будівництва: дебет субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", кредит рахунку 23. Основні матеріали, що використовують при здійсненні будівельно-монтажних та

ремонтних робіт, в будівельних підприємствах обліковуються на субрахунку 201 "Сировина й матеріали". Кореспонденція рахунків при обліку витрат і доходів за будівельними контрактами наведена в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Облік витрат та доходів за будівельним контрактом

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Прямі витрати			
Використані будівельні матеріали	23 "Виробництво"	201 "Сировина й матеріали"	12 000
Нараховано єдиний соціальний внесок	23 "Виробництво"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	10 000
Відрахування у соціальні фонди	231 "Виробництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"	4 000
Виконані роботи субпідрядними підприємствами	23 "Виробництво"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2 000
Нарахована амортизація основних засобів	23 "Виробництво"	131 "Знос основних засобів"	3000
2. Загальновиробничі витрати			
Використані будівельні матеріали	91 "Загальновиробничі витрати"	201 "Сировина й матеріали"	2 000
Нарахована заробітна плата	91 "Загальновиробничі витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	4 000
Нараховано єдиний соціальний внесок	91 "Загальновиробничі витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"	1600
Нарахована амортизація основних засобів	91 "Загальновиробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"	4 400
Розподілені загально-виробничі витрати	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"	12000
3. Визнання доходів та витрат			
Списані витрати за закінченими етапами будівництва	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	23 "Виробництво"	43 000
Визнано дохід за будівельним контрактом на підставі рахунку, переданого замовнику для оплати	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	60000
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	641 "Розрахунки за податками"	10000
Відображення проміжного рахунку, переданого для оплати замовнику (без ПДВ)	238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах"	239 "Проміжні рахунки"	50 000
Після завершення контракту списано сальдо за проміжними рахунками	239 "Проміжні рахунки"	238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах"	50 000
Списано на фінансові результати: а) собівартість виконаних будівельних робіт	791 "Результат операційної діяльності"	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	43 000
б) виручка від реалізації за виконані будівельні роботи згідно з контрактом	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	791 "Результат операційної діяльності"	50 000

Аналітичний облік за рахунком 23 ведуть позамовним методом - на кожний будівельний контракт відкривають окремий аналітичний рахунок, на якому збирають витрати, що становлять собівартість виконання відповідного будівельного контракту (об'єкта будівництва).

У табл. 1.4 наведено відповідні бухгалтерські проведення за таким прикладом: собівартість будівельних робіт становить 9300 грн.; за перший етап будівництва нараховано прямі витрати 5300 грн., визнано — 5000 грн.; за другий етап визнані витрати становлять 4300 грн., а фактичні витрати — 4000 грн.

Тобто, фактичні витрати формуються протягом періоду на субрахунку **230**, а в кінці періоду до собівартості включають визнані витрати.

Порядок визначення визнаних витрат і доходів за етап розглянуто у наступному підрозділі.

Таблиця 1.4

Облік витрат будівництва

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
I етап				
1	Відображено прямі витрати на першому етапі	5300	230	661, 65, 20 ...
2	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	5000	903	230
3	Списано на фінансовий результат	5000	791	903
II етап				
4	Відображено прямі витрати на другому етапі	4000	230	661, 65, 20 ...
5	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	4300	903	230
6	Списано на фінансовий результат	4300	791	903

Генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників проведенням

Д-т 903 К-т 912.

Водночас зазначена сума витрат на обслуговування субпідрядників з урахуванням податку на додану вартість збільшується (за відповідними статтями загальновиробничих витрат) та відображається за дебетом рахунку **63** «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредитом субрахунку **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Облік витрат на будівництво об'єктів основних засобів у забудовника ведеться на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» (рахунку 15 «Капітальні інвестиції») за видами робіт: спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова об'єкта, виконання монтажних робіт, бурові роботи, проектно-пошукові роботи, інші витрати по будівництву та реконструкції.

При підрядному способі будівництва забудовник на рахунку 151 «Капітальне будівництво» відображає не суми здійснених витрат, з яких складається фактична собівартість будівництва, а кошторисну вартість закінчених будівництвом об'єктів або комплексів монтажних та інших спеціальних робіт за договором будівельного підряду.

Сума прийнятих до оплати рахунків підрядників за виконані і прийняті за актами будівельно-монтажні роботи в бухгалтерському обліку забудовника оформляється записами:

1) на вартість виконаних робіт згідно з будівельним контрактом:

Дебет рахунку 151 «Капітальне будівництво»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

2) на суму ПДВ, зараховану до податкового кредиту:

Дебет рахунку 641 «Розрахунки за податками»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Оплата рахунків підрядників відображається записом по дебету рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» і кредиту рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

При господарському способі будівництва обсяг витрат на виконання будівельно-монтажних робіт і калькулювання собівартості робіт забудовником здійснюється на тих же засадах, які встановлені для підрядних організацій. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» облік витрат ведеться за статтями:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати.

На підставі відповідних документів витрати, пов'язані з будівництвом, у міру їх здійснення забудовник відображає по дебету рахунку 151 «Капітальне будівництво» і кредиту рахунків:

205 «Будівельні матеріали» (на вартість витрачених будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, включаючи вартість обладнання, переданого в монтаж);

22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (на вартість інструментів, виробничого інвентаря та інших предметів (облік яких ведеться у складі малоцінних і швидкозношуваних), використаних при виконанні будівельно-монтажних робіт);

661 «Розрахунки за заробітною платою» (на суму заробітної плати, заохочувальних і компенсаційних виплат, нарахованих робітникам (включаючи нештатних) за виконання будівельно-монтажних робіт);

65 «Розрахунки за страхуванням» (на суму відрахувань на соціальні заходи);

13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (на суму амортизаційних відрахувань по основних засобах, інших необоротних матеріальних активах, що використовуються при виконанні будівельно-монтажних робіт);

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на вартість послуг, наданих сторонніми організаціями з операційної оренди основних засобів, страхування, сторожової та протипожежної охорони тощо) та ін.

Списання витрат з рахунку 151 «Капітальне будівництво» здійснюється по об'єктах, які повністю закінчені будівництвом, здані в експлуатацію і підготовлені до випуску продукції і надання послуг. Введення в дію об'єктів основних засобів оформляється Актом приймання-передачі основних засобів (форма № 03-1), на підставі якого об'єкти зараховуються на баланс записом по дебету рахунку 105 «Будинки та споруди» і кредиту рахунку 151 «Капітальне будівництво».

Для визначення собівартості закінченого будівництвом об'єкта до вартості незавершеного будівництва на початок року додають затрати за період з початку року до звітного місяця, в якому будівництво об'єкта було закінчено і об'єкт прийнято в експлуатацію.

На кінець звітного періоду на рахунку 151 «Капітальне будівництво» залишаються як незавершене виробництво: витрати по незакінчених будівництвом об'єктах; витрати по закінчених будівництвом, але не оформлених приймальними актами об'єктах; витрати по тимчасовому або остаточно припиненому (законсервованому) будівництву.

1.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівельного контракту

П(С)БО 18 передбачає такі види будівельних контрактів:

- **контракт з фіксованою ціною** — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;

• **контракт за ціною «витрати плюс»** — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

На практиці укладаються саме такі договори; згідно з ДБН, ціни можуть бути твердими або динамічними.

Оскільки будівництво триває, як правило, кілька місяців або років, оплата виконаних робіт здійснюється поетапно за обсяги виконаних протягом звітного періоду робіт.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням міри завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів [1]:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу завершені частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазначені.

Прикладами обставин, які призводять до зміни суми доходу від контракту, є:

- виникнення необхідності в процесі будівництва внести зміни до проекту або переглянути строки будівництва;
- узгодження підрядником та замовником додаткових виплат підряднику відповідно до контракту як компенсацію за:
 - затримку, що виникла з вини замовника;
 - помилки у специфікаціях, проекті тощо;
- сплата штрафу підрядником за затримку завершення виконання контракту.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається, якщо:

- 1) після укладення будівельного контракту підрядник та замовник погодять між собою суму відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту;
- 2) змінюється узгоджена ціна будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Для обліку доходів за будівельним контрактом застосовується субрахунок **703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”**. За кредитом цього субрахунку в кореспонденції з рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” відображається сума визнаного доходу від виконання будівельних робіт. За дебетом відображається вирахування суми ПДВ та списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Далі розглянуто порядок визначення ступеня завершеності робіт за наведеними вище методами.

Метод 1 — вимірювання та оцінка виконаної роботи. Цей метод є звичним для українських будівельників. При його використанні сума доходу вже підрахована (визначена) в акті виконаних робіт (форма № КБ-2в).

Метод 2 — співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.

Цей метод доцільно використовувати при виконанні однорідних робіт, що дає змогу розрахувати обсяг виконаних робіт у натуральних одиницях. Суть його полягає в тому, що визначається питома вага виконаних робіт у загальному обсязі робіт за будівельним контрактом у натуральному вираженні. Потім перемножується загальна вартість робіт і питома вага та визначається дохід на дату балансу.

Наприклад: Підрядник уклав договір із замовником на встановлення в житловому будинку 60 дверей вартістю 900 грн. Загальна вартість контракту — 54 000 грн (в т. ч. ПДВ — 9000). На дату балансу встановлено 40 дверей. Питома вага виконаних робіт становить: $(40/60) \times 100\% = 66,67\%$.

Дохід від виконання робіт: $54\,000 \times 0,6667 = 36\,000$ грн (в т. ч. ПДВ — 6000).

Вважаємо, що на практиці методика розрахунків за цим методом може бути простішою: коли відома вартість однієї одиниці робіт, визнаний дохід за етап може визначатися як вартість загального обсягу виконаних робіт:

$40 \text{ дверей} \times 900 \text{ грн} = 36\,000 \text{ грн}$.

Метод 3 — співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом є найпоширенішим у світовій практиці. Його застосування розглянуто на прикладах.

Приклад 1. Загальна вартість робіт за контрактом становить 20 000 грн. без ПДВ. Витрати, заплановані підрядником, — 16 000 грн. Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат

Показник	№ рядка	Етап		
		I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	1	7000	5000	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	2	7000	12000	16000
Загальна сума планових витрат	3	16000	16000	16000
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	4	0,4375	0,75	1
Дохід плановий (договірна ціна)	5	20000	20000	20000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 x ряд. 4)	6	8750	15000	20000
Дохід за етап	7	8750	6250	5000

Приклад 2. Розрахунок суми доходів за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат наведено у табл. 1.6. Дані взяті з прикладу 1, але на другому етапі планова сума витрат збільшена на 500 грн, що призвело до збільшення договірної ціни на 1000 грн.

Дохід будівельної організації, як і витрати, визначають визнаний і фактичний (оплачений). При виставленні рахунка замовнику за виконані етапи робіт їх сума відображається за дебетом субрахунку **238** «Незавершені будівельні контракти» і кредитом субрахунку **239** «Проміжні рахунки». Якщо суми, оплачені замовником, відрізняються від визнаної суми доходу, здійснюється коригування субрахунку **239**.

Таблиця 1.6

Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат

Показник	Етап		
	I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	7000	5500	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	7000	12500	16500
Загальна сума планових витрат	16000	16500	16500
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	0,4375	0,7576	1
Дохід плановий (договірна ціна)	20000	21000	21000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 x ряд. 4)	8750	15909,1	21000
Дохід за етап	8750	7159,1	5090,9

Після завершення будівництва робиться обернене бухгалтерське проведення:

Д-т 239 К-т 238.

У табл. 1.7 запропоновано продовження попереднього прикладу з табл. 1.4 в частині відображення доходів за будівельним контрактом, що необхідно для розуміння порядку відображення операцій на рахунках **238** і **239**. Дохід за весь період будівництва становить 12 000 грн, визнаний дохід на першому етапі становить 6500 грн без ПДВ, а сума проміжного рахунку (тобто сума, сплачена замовником) — 7000 грн. без ПДВ. На другому етапі визнаний дохід становить 5500 грн (без ПДВ), а сума проміжного рахунку дорівнює 5000 грн.

Таблиця 1.7

Відображення доходів за будівельним контрактом

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
I етап				
1	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	7800 (6500+ПДВ)	361	703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1300	703	641
3	Відображено суму проміжного рахунку	6500	238	239
4	Коригування проміжного рахунку	500	238	239
5	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641
II етап				
6	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	6600 (5500+ПДВ)	361	703
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1100	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	5500	238	239

9	Коригування проміжного рахунку	500	361	239
10	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641
11	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	5500	703	791
12	Закриття проміжних рахунків	12000	239	238

Бухгалтерські проведення 5 і 10 запропоновані автором, бо інакше не буде відображено коригування заборгованості з ПДВ, хоча до П(С)БО 18 й Інструкції № 291 ще не внесено зміни, які передбачали б відображення зазначеної операції.

1.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками

Дохід будівельної організації при виконанні будівельних робіт включає [2]:

- ціну будівельного контракту;
- суму відхилень від ціни за будівельним контрактом;
- суму претензій, яку підрядник може вимагати від замовника;
- суму заохочувальних виплат на користь підрядника понад ціну контракту.

За договором підряду підрядник зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу на завдання замовника з його або своїх матеріалів.

Замовник, своє чергою, зобов'язується прийняти і сплатити виконану роботу.

Згідно з [1] суттєвими умовами договору підряду є: договірна ціна, строки виконання робіт, умови розрахунків, порядок контролю за якістю робіт, матеріально-технічне забезпечення, порядок здавання та приймання робіт, гарантійні строки експлуатації об'єкта, страхування ризиків, розв'язання суперечностей тощо.

Оплата робіт замовником може здійснюватись за етапи робіт, за окремі комплекси та види робіт, окремі конструктивні елементи.

Можуть здійснюватись авансові платежі, оплата будівельних матеріалів. Ці платежі можуть становити до 95 % договірної ціни.

Здача будівельних об'єктів оформлюється актом, підписання якого визначає момент передачі об'єкта у власність замовника. В акті мають бути обумовлені всі претензії і строки їх задоволення.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат, доходів та розрахунків із замовниками в будівельній організації (табл. 1.8) розглянемо на прикладі 1, наведеному в табл. 1.4.

Додаткові умови: перед початком робіт отримано аванс від замовника — 6000 грн; фактичні витрати на другому етапі становили — 5500 грн, на третьому — 3500 грн. Адміністративні витрати на першому етапі становили 300 грн.

Таблиця 1.8

Бухгалтерські проведення з обліку витрат, доходів та розрахунків із замовниками в будівельній організації

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
І етап				
1	Отримано аванс від замовника	6000	311	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1000	643	641
3	Відображено прямі витрати	7000	230	661,65, 20 ...
4	Відображено адміністративні витрати і витрати на збут	300	92,93	661, 65, 20 ...
5	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника	10500 (8750 + ПДВ)	361	703
6	Списано податкове зобов'язання, визнане раніше при отриманні авансу	1000	703	641

7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	750	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	8750	238	239
9	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	7000	903	230
10	10 Списано на рахунок фінансових результатів: а) дохід; б) собівартість; в) адміністративні витрати і витрати на збут	8750 7000 300	703 791 791	791 903 92,93
11	Надійшла оплата від замовників	4500	311	361
12	Здійснено залік авансу	6000	681	361

1.5. Особливості обліку будівельних матеріалів

Облік будівельних матеріалів здійснюється у підрядника на субрахунку **201**, у замовника — на субрахунку **205** як облік інших запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Специфічні первинні документи — лімітно-забірні картки форми М-28, М-28А, М-29.

Доставка будівельних матеріалів може здійснюватись кількома перевезеннями за день за однією накладною. В такому разі приймання кожної машини (піску, щебня тощо) може здійснюватись шляхом розписки про приймання на зворотному боці накладної з прийманням всієї партії в кінці дня.

Класифікація будівельних матеріалів

1) За використанням:

- стінові (цегла, каміння, панелі, блоки);
- в'язучі (вапно, цемент, синтетичні смоли);
- сантехнічні (труби, шланги);
- електротехнічні (кабель, провід, лампи, вимикачі);
- кровельні (шифер, черепиця, жерсть, руберойд);
- ізоляційні (папір, скловолокно).

2) За способом зберігання:

- відкритого зберігання (цегла, пісок, щебінь, гравій);
- закритого зберігання (сантехніка, електротехнічні матеріали);
- напівзакритого зберігання (лінолеум, толь).

Бухгалтерські проведення з обліку будівельних матеріалів, а також із нарахування зносу нетитульних споруд, сума якого включається до елемента затрат «Матеріальні витрати» наведені нижче:

1 Виготовлення або доробка будівельних матеріалів у допоміжних та другорядних виробництвах: Д-т 232, 201 – К-т 661, 65, 20...

2 Отримані будівельні матеріали від постачальника: Д-т 201 – К-т 631;

3 Відображений податковий кредит з ПДВ: Д-т 641 – К-т 631;

4 Витрачені матеріали на будівництво: Д-т 23 – К-т 201;

5 Нарахований знос тимчасових (нетитульних) споруд (якщо вони передані замовником на баланс будівельної організації) Д-т 23 – К-т 132.

Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів. Сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент), особливо відкритого зберігання, важко виміряти, бо вони зберігаються насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіпеду, конуса тощо). Кількість матеріалів визначається шляхом обмірювання і розрахунків: визначається математично об'єм відповідного паралелепіпеду, конуса або куба і вага однієї одиниці вимірюваних матеріалів зважуванням; отримані величини перемножуються. Присутність матеріально відповідальної особи при цьому обов'язкова.

ЛЕКЦІЯ 2. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

- 2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві
- 2.2. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва)
- 2.3. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва
- 2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва
- 2.5. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень
- 2.6. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв
- 2.7. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв
 - 2.7.1. Облік у ремонтних виробництвах
 - 2.7.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту
 - 2.7.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання
 - 2.7.4. Облік витрат на утримання робочої худоби
- 2.8. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку
- 2.9. Облік готової продукції та її реалізації
- 2.10. Облік єдиного податку для платників четвертої групи

2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві

Сільське господарство — одна з провідних галузей економіки України, в якій зайнято близько 20% працездатного населення і яка забезпечує більше чверті внутрішнього валового продукту. У той же час сільськогосподарське виробництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію обліку:

1) багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва (часто за досить відмінними і специфічними технологіями), переробка власної і давальницької продукції, торгівля і громадське харчування, автомобільні перевезення і окрема система інших допоміжних виробництв (ремонтні майстерні, водопостачання тощо), капітальне будівництво своїми силами і підсобні промислові виробництва (цегельне та ін.) зумовлюють таку побудову обліку, яка враховувала б особливості кожного виду діяльності та одержаної продукції (робіт, послуг) і забезпечувала контроль за витратами у розрізі центрів відповідальності;

2) земля як основний виробничий ресурс у сільському господарстві поки що не має справедливої грошової оцінки і у складі активів сільськогосподарських підприємств не відображається, а у процесі відтворення жодними іншими засобами не замінюється. При раціональному використанні її родючість не лише не знижується, а навіть зростає, тому термін її ефективного використання не обмежений у часі і амортизаційні відрахування з вартості земельних ділянок (для віднесення їх на витрати виробництва) не визначаються;

3) процес виробництва у сільському господарстві має справу з живими організмами, розвиток яких часто визначається природними факторами (змінюю пори року, кількістю атмосферних опадів, коливаннями температури і вологості повітря тощо), які дуже рідко піддаються регулюванню з боку виробників. Цим зумовлено те, що у сільському господарстві рівень витрат часто визначається впливом природних факторів і не адекватний виходу продукції. Це зумовлює значні коливання собівартості продукції з року в рік. Крім того, з цим пов'язані сезонні коливання витрат або навіть їх одноразовий характер, що зумовлює необхідність вести облік витрат у розрізі окремих періодів року та видів робіт;

4) сільськогосподарські підприємства самі відтворюють частину необхідних їм засобів праці (виращування багаторічних насаджень, молодняка тварин для ремонту та поповнення основного стада і т. ін.), але специфіка біологічних об'єктів зумовлює необхідність відображати в обліку витрати зі створення таких засобів до їх передачі в експлуатацію не як капітальні вкладення, а як поточні виробничі витрати;

5) частина готової продукції сільськогосподарського виробництва не набуває товарної форми, а залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо) або ж для внутрішньогосподарської переробки (на боршно, крупи, олію, ковбаси і т. ін.). Усе це зумовлює необхідність вести відокремлений облік товарної та нетоварної частини готової продукції;

6) окремі види сільськогосподарської продукції одержують з виробництва лише один раз на рік (деяка продукція рослинництва) або навіть один раз у півтора-два роки (виращування молодняка великої рогатої худоби), тому в бухгалтерському обліку необхідно відображати не лише кінцевий вихід продукції, а й сам хід її виробництва (наращування витрат та зростання живої маси тварин, їх приріст). У таких випадках оприбуткована продукція частково залишається на стадії незавершеного виробництва, хоча в обліку відображається у складі виробничих запасів (молодняк тварин). За несприятливих умов ця продукція взагалі може бути втрачена (падій молодняка тварин або зменшення їх живої маси). Все це зумовлює істотні особливості у методиці оприбуткування продукції та її обліку;

7) у сільському господарстві більшість рослин і тварин дають не один, а декілька видів продукції (як основної, так і побічної), а сам процес такого «спільного» виробництва не має точки роз'єднання, як це часто має місце у промисловості, тому це зумовлює необхідність застосування специфічних методів розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Серед них:

— Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки. Постанова КМУ від 28.02.2001 р. №177;

— Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790. Це основний нормативний документ з бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств.

У Положенні зазначено, як визнати та оцінити біологічні активи (в тому числі тварин), визначити доходи та витрати сільськогосподарської діяльності, розкрити інформацію про біологічні активи у примітках до фінансової звітності тощо. У додатку до ПБО 30 наведено приклади біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції тваринництва

— Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України, затверджено наказом МАПУ від 01.11.2000 р. № 216;

— Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315. Деталізовано норми ПБО 30. Крім того, в додатку 1 до цих Методичних рекомендацій детальніше, ніж в додатку до ПБО 30, наводяться приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції. У додатку 2 до Методичних рекомендацій наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з біологічними активами та сільськогосподарською продукцією

— Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджено наказом МАНУ від 02.07.2001 р. № 190;

— Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджено наказом МАНУ від 21.02.2008 р. № 73. Наведено форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування

— Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджено наказом МАНУ від 21.12.2007 р. № 929. Наведено форми первинних документів з обліку виробничих запасів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування

— Методичні рекомендації про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування, затверджено наказом МАНУ від 04.06.2009 р. № 390;

— Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом МАНУ від 28.05.2001 р. №132. Розглянуто питання собівартості продукції (робіт, послуг), у тому числі в тваринництві. У додатку 1 до Методичних рекомендацій наведено об'єкти планування та обліку виробничих витрат, об'єкти калькулювання продукції, одиниці калькулювання. У додатку 2 до Методичних рекомендацій зазначено види побічної продукції (наприклад, гною, вовни, пташиного посліду тощо), одиниці її калькулювання та методику оцінки. Методичні рекомендації слід застосовувати з урахуванням вимог листа № 31-34000-20-5/26023, відповідно до якого окремі норми Методичних рекомендацій не відповідають національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. У листі також наведено приклади таких невідповідностей

— Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджено наказом МАНУ від 02.07.2001 р. № 190.

Переліченими та іншими нормативними документами Міністерства аграрної політики України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше.

Так, для обліку витрат виробництва та виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати такі субрахунки:

1) до синтетичного рахунка 23 «Виробництво»:

231 «Рослинництво»;

232 «Тваринництво»;

233 «Промислове виробництво»;

234 «Допоміжні виробництва»;

235 «Витрати на утримання машин і обладнання»;

236 «Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)»;

237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних активів»;

2) до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»:

271 «Продукція рослинництва»;

272 «Продукція тваринництва»;

- 273 «Продукція промислових виробництв»;
 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;
 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»;
 276 «Насіння і садивний матеріал»;
 277 «Корми»;
 3) до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»
 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»;
 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»;
 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»;
 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв»;
 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».

Облік витрат виробництва (на рахунку 23 «Виробництво») рекомендовано вести за такими статтями витрат (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Рекомендований перелік статей витрат сільськогосподарських підприємств

Стаття витрат	Галузі виробництва			
	Рослинництво	Тваринництво	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
Оплата праці	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотніх відходів)			+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

У сільському господарстві застосовують спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів, такі як:

- с.-г. об., ф. № 29 «Інвентарна картка обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)»;
 - с.-г. об., ф. № 54 «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію»;
 - с.-г. об., ф. № 57 «Акт на вибраковку тварин з основного стада»;
 - с.-г. об., ф. № 67б «Обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача)»;
 - с.-г. об., ф. № 77 «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля»;
 - с.-г. об., ф. № 84 «Щоденник надходження продукції садівництва» та багато ін.
- Крім того, застосовують спеціалізовані форми реєстрів первинного обліку, такі як:
- с.-г. об., ф. № 34 «Книга обліку руху тварин і птиці»;

— с.-г. об., ф. № 35 «Журнал обліку витрат кормів»;
 — с.-г. об., ф. № 36 «Журнал обліку затрат у ремонтній майстерні»;
 — с.-г. об., ф. № 37 «Журнал обліку робіт і затрат»;
 — с.-г. об., ф. № 38 «Накопичувальна відомість обліку роботи вантажних автомобілів» та ін.

Великим багатогалузевим сільськогосподарським підприємствам будь-яких організаційно-правових форм рекомендовано застосовувати журнали-ордери спеціалізованої галузевої форми, затверджені наказом МАНУ від 04.06.2009 р. № 390 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Перелік реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств

Номери		Назва і призначення реєстрів
Журналів	Відомостей	
1	2	3
Облік грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів		
1 с.-г.		Журнал-ордер 1 с.-г. по кредиту рахунків: 30 "Готівка" 31 "Рахунки в банках" 33 "Інші кошти" 35 "Поточні фінансові інвестиції"
	1.1 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 301 "Готівка в національній валюті" 302 "Готівка в іноземній валюті"
	1.2 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" 315 "Спеціальні рахунки в національній валюті" 316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті"
	1.3 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 331 "Грошові документи в національній валюті" 332 "Грошові документи в іноземній валюті" 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" 335 "Електронні гроші, номіновані в національній валюті"
		Аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33
	1.4 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 351 "Еквіваленти грошових коштів" 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"
		Картка аналітичного обліку ощадних сертифікатів, придбаних підприємством
		Картка аналітичного обліку акцій не власної емісії, придбаних з метою перепродажу
		Картка аналітичного обліку короткострокових облігацій, придбаних підприємством
Облік довгострокових та короткострокових позичок		
2 с.-г.		Журнал-ордер 2 с.-г. по кредиту рахунків: 50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"

Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань		
3 А с.-г.		Журнал-ордер 3 А с.-г. по кредиту субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами"
3 Б с.-г.		Журнал-ордер 3 Б с.-г. по кредиту рахунків: 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" 34 "Короткострокові векселі одержані" 37 "Розрахунки з різними дебіторами" 38 "Резерв сумнівних боргів" 51 "Довгострокові векселі видані" 62 "Короткострокові векселі видані"
	3.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку одержаних і виданих векселів
	3.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами
3 В с.-г.		Журнал-ордер 3 В с.-г. по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	3.3 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками
3 Г с.-г.		Журнал-ордер 3 Г с.-г. по кредиту рахунків: 17 "Відстрочені податкові активи" 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" 55 "Інші довгострокові зобов'язання" 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" 64 "Розрахунки за податками й платежами" 65 "Розрахунки за страхуванням" 654 "За індивідуальним страхуванням" 655 "За страхуванням майна" 67 "Розрахунки з учасниками" 68 "Розрахунки за іншими операціями" 69 "Доходи майбутніх періодів"
	3.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.5 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
Облік необоротних активів і фінансових інвестицій		
4 А с.-г.		Журнал-ордер 4 А с.-г. по кредиту рахунків: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи" 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 16 "Довгострокові біологічні активи" 19 "Гудвіл"
	4.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	4.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгострокових біологічних активів

	4.3 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 12 "Нематеріальні активи" 19 "Гудвіл"
	4.4 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року
	4.5 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули
	4.6 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць
	4.7 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, за методом, передбаченим податковим законодавством
4 Б с.-г.		Журнал-ордер 4 Б с.-г. по кредиту рахунків: 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 15 "Капітальні інвестиції"
	4.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.9 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій
Облік запасів та витрат діяльності		
5 А с.-г.		Журнал-ордер 5 А с.-г. та відомість по рахунках: 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 25 "Напівфабрикати" 26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" 28 "Товари"
5 Б .-г.		Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунках: 651 " За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування " 652 "За соціальним страхуванням" 654 "За індивідуальним страхуванням" 655 "За страхуванням майна" 656 "За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
	5.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат
	5.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами
	5.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями
	5.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунках: 651 "За пенсійним забезпеченням" 652 "За соціальним страхуванням" 654 "За індивідуальним страхуванням" 655 "За страхуванням майна" 656 "За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань"

5 В с.-г.		Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 "Виробництво" 24 "Брак у виробництві" 39 "Витрати майбутніх періодів" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"
	5.5 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва
	5.6 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв
	5.7 с.-г.	Звіт про загальновиробничі витрати
	5.8 с.-г.	Звіт про адміністративні витрати
	5.9 с.-г.	Звіт про витрати на збут
	5.10 с.-г.	Зведена відомість до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.
5 Г с.-г.		Журнал-ордер 5 Г с.-г. по кредиту рахунків: 90 "Собівартість реалізації" 94 "Інші витрати операційної діяльності" 95 "Фінансові витрати" 96 "Втрати від участі в капіталі" 97 "Інші витрати" 98 "Податок на прибуток"
	5.12 с.-г.	Відомість аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98
6 с.-г.		Журнал-ордер 6 с.-г. по кредиту рахунків: 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 70 "Доходи від реалізації" 71 "Інший операційний дохід" 72 "Дохід від участі в капіталі" 73 "Інші фінансові доходи" 74 "Інші доходи" 79 "Фінансові результати"
	6.1 с.-г.	Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)
	6.2 с.-г.	Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)
	6.3 с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації)
	6.3 с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами)
	6.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.6 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
	6.7 с.-г.	Відомість аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 75, 79

	6.8 с.-г.	Оборотна відомість по аналітичних рахунках з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань		
7 с.-г.		Журнал-ордер 7 с.-г. по кредиту рахунків: 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" 41 «Капітал у дооцінках» 42 "Додатковий капітал" 43 "Резервний капітал" 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" 45 "Вилучений капітал" 46 "Неоплачений капітал" 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
	7.1 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 42 "Додатковий капітал"
	7.2 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
	7.3 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
	7.4 с.-г.	Відомість аналітичних даних по інших рахунках обліку власного капіталу: 40, 41, 43, 45, 46
	7.5 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
Облік поточних біологічних активів		
8 с.-г.		Журнал-ордер 8 с.-г. по кредиту рахунку 21 "Поточні біологічні активи"
	8.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва
	8.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва
	9 с.-г.	Відомість позабалансового обліку за рахунками: 01 "Орендовані необоротні активи" 02 "Активи на відповідальному зберіганні" 03 "Контрактні зобов'язання" 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" 05 "Гарантії та забезпечення надані" 06 "Гарантії та забезпечення отриманні" 07 "Списані активи" 08 "Бланки суворого обліку" 09 "Амортизаційні відрахування"
		Головна книга
		Бухгалтерська довідка та аркуш-розшифровка

Малі сільськогосподарські підприємства (у тому числі і малі фермерські господарства) можуть використовувати реєстри спрощеної форми обліку, які рекомендовані МФУ для підприємств малого бізнесу.

Спеціалізовані реєстри застосовують і при веденні бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах з використанням комп'ютерної техніки.

2.2. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва)

У сільськогосподарських підприємствах дорослих продуктивних і робочих тварин, які призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», до якого з цією метою відкривають два субрахунки:

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Для обліку молодняка тварин і тварин, вибраканих з основного стада і поставлених на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиці, звірів, кролів, бджіл призначений синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи» із субрахунками:

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

У табл. 2.3 наведемо форми основних первинних документів, які застосовуються в тваринництві, та окремі особливості їх використання. Тут і далі застосовуватимемо субрахунки, встановлені Інструкцією № 291.

Облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней ведуть за такими статеві-віковими та господарськими групами:

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

Таблиця 2.3

Первинні документи в тваринництві

№ з/п	Документ	Окремі особливості використання
1	2	3
Довгострокові біологічні активи		
1	«Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (форма № ДБАСГ-2)	Документується зарахування тварин до складу основного стада - на рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». Наприклад, придбані тварини основного стада на підставі документів постачальника (накладних, ТТН, актів) насамперед оприбутковуються на субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». А потім на підставі Акта за формою № ДБАСГ-2 зараховуються до основного стада: Дебет 16 Кредит 155. Якщо ж тварини переводяться до основного стада зі складу поточних біологічних активів (рахунок 21), то передусім оформляється Акт за формою № ПБАСГ-9 (Дебет 155 Кредит 21), а потім складається Акт за формою № ДБАСГ-2 (Дебет 16 Кредит 155)

2	«Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)» (форма № ДБАСГ-4)	Застосовують при вибраковці (списанні) тварин у разі втрати ними господарсько-корисних якостей - старості, невиліковних хвороб тощо. У цьому Акті зазначають також подальше використання (призначення) вибракуваних тварин. Наприклад, якщо вибракувані тварини основного стада призначаються для продажу, їх на підставі цього Акта за залишковою вартістю передають до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, - Дебет 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» Кредит 16 (накопичену амортизицію при цьому списують - Дебет 134 Кредит 16). Додатково складається «Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (форма № ВЗСГ-8). При переданні на відгодівлю чи забій також складають Накладну за формою № ВЗСГ-8: Дебет 21 (на відгодівлю), 23 (на забій) Кредит 16 за залишковою вартістю, Дебет 134 Кредит 16 на суму накопиченої амортизації
Поточні біологічні активи		
3	«Акт на оприбуткування приплоду тварин» (форма № ПБАСГ-3)	У табл. 2 Методичних рекомендацій № 73 зазначається момент, коли потрібно скласти Акт, і наведено правило оцінки приплоду залежно від виду тварин (телята, поросята, ягнята, лоша́та). Слід зазначити, що для оприбуткування приплоду птиці застосовується Акт за формою № ПБАСГ-5, звірів - за формою № ПБАСГ-7
4	«Звіт про процеси інкубації» (форма № ПБАСГ-4)	Складається за звітний період на підставі Акта за формою № ПБАСГ-5, накладних за формою № ВЗСГ-8 на передачу завмерлих курчат і задохликів для утилізації (Дебет 949) чи переробки (Дебет 209, 23), на передачу виведених курчат до цеху вирощування (Дебет 21)
5	«Акт на вихід і сортування добового молодняка птиці» (форма № ПБАСГ-5)	Оформляється вихід добового молодняка птиці на кожну дату та партію закладених яєць. Окремо складаються накладні на передачу завмерлих, виведених тощо курчат (див. графу вище)
6	«Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)» (форма № ПБАСГ-6)	Застосовується для обліку тварин (окрім свиней у спеціалізованих свинарських комплексах, де застосовується форма № ПБАСГ-8), птиці у випадках їхнього падежу, вимушеної прирізки, а також забою тварин усіх облікових груп - облікованих у складі як довгострокових, так і поточних біологічних активів. Отримана від забою продукція оприбутковується за накладними за формою № ВЗСГ-8
7	«Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (форма № ПБАСГ-7)	Застосовується для обліку приплоду звірів і кроликів

8	«Обліковий лист забою та падежу худоби» (форма № ПБАСГ-8)	Застосовується в спеціалізованих свинарських комплексах
9	«Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів» (форма № ПБАСГ-9)	У межах кожного виду поточних та довгострокових біологічних активів (коней, великої рогатої худоби, свиней, птиці тощо) підприємство може виділяти окремі статевовікові (технологічні) групи (табл. 4). Тоді переведення з групи в групу оформлятиметься Актом за формою № ПБАСГ-9
10	«Відомість зважування тварин» (форма № ПБАСГ-10)	Основною продукцією, яку одержують від молодняка на вирощуванні та відгодівлі, є приріст живої маси. Для того щоб його визначити, тварин необхідно зважувати. Молодняк та відгодовуване поголів'я великої рогатої худоби і свиней обов'язково зважують щомісяця, а також при переведенні до наступної вікової групи, з ферми на ферму, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, до основного стада, при вибракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу тощо. Дані про масу тварин записують у відповідні документи (Акт на переведення худоби і птиці тощо). Результат зважування молодняка тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітного періоду, відображають у Відомості № ПБАСГ-10. Загальні підсумки Відомості за відповідними групами використовують для складання Розрахунку визначення приросту (форма № ПБАСГ-11) - див. наступну графу
11	«Розрахунок визначення приросту» (форма № ПБАСГ-11)	У Розрахунку визначається приріст живої маси тварин, який є продукцією вирощування молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі. Не визначають приріст живої маси і недооцінюють доросле поголів'я птиці, кролів, звірів і бджіл. Розрахунок складається за звітний період на підставі Відомості за формою № ПБАСГ-10 та документів про надходження і вибуття тварин за звітний період (актів, накладних). За молодняком, приріст маси якого не визначають (лошата, звірі), щомісяця розраховують вартість приросту тварин за фактичною кількістю кормо-днів та фактичною собівартістю утримання голови протягом одного дня (кормо-дня)
12	«Книга обліку руху тварин і птиці на фермі» (форма № ПБАСГ-12)	Ведеться на кожній фермі в розрізі груп тварин. Заповнюється на підставі наведених вище первинних документів. Є підставою для заповнення Звіту за формою № ПБАСГ-13

13	«Звіт про рух тварин і птиці на фермі» (форма № ПБАСГ-13)	У Звіті узагальнюються дані за рухом тварин і птиці за кожною фермою. Складається за звітний місяць на підставі Книги за формою № ПБАСГ-12. Складається окремий Звіт за тваринами, що обліковуються на рахунках 16 і 21
Зазначимо, що окрім вищенаведених застосовують інші спеціалізовані форми - щодо реєстрації приплоду та вирощування молодняка великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14), осіменіння корів і телиць (форма № ПБАСГ-15), руху дорослої птиці (форма № ПБАСГ-16), руху молодняка птиці (форма № ПБАСГ-17)		
Оформлення руху кормів, продукції тощо		
14	«Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей» (форма № ВЗСГ-1)	Оформляється відпускання кормів у тих господарствах, де встановлюються та застосовуються ліміти використання кормів. В інших випадках застосовується Відомість за формою № ВЗСГ-9
15	«Товарна накладна» (форма № ВЗСГ-7)	Рекомендується застосовувати для обліку відпускання (реалізації) продукції, матеріальних цінностей стороннім організаціям та підприємствам
16	«Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (форма № ВЗСГ-8)	Рекомендується застосовувати для відпускання продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів сільськогосподарських підприємств відділенням, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації за готівку своїм працівникам, а також для оприбуткування продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, що надійшли з виробництва та придбано за готівку
17	«Відомість витрати кормів» (форма № ВЗСГ-9)	Рекомендується застосовувати для оформлення та обліку щоденного відпускання кормів (зернових відходів, комбікормів, сіна, силосу, сінажу тощо) на тваринницькі ферми зі складів (токів, силосних ям, буртів тощо) та інших місць зберігання. За лімітованим відпусканням кормів замість цієї Відомості застосовується «Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей» за формою № ВЗСГ-1

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) обліковують також за породами.

Облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул, ведуть за видами худоби:

- велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- свині на відгодівлі;
- вівці на відгодівлі і нагулі;
- кози на відгодівлі і нагулі.

Облік наявності, надходження і вибуття всіх видів птиці (як молодняка, так і дорослої) ведуть за такими обліковими групами:

1) кури яєчного напрямку використання: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

2) кури м'ясного напрямку використання: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;

3) качки: молодняк; доросле стадо;

4) гуси: молодняк; доросле стадо;

5) індики: молодняк; доросле стадо;

6) цесарки: молодняк; доросле стадо;

7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

Облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів ведуть за їх видами (лисиці, нутрії тощо), а кролів — за породами (окремо молодняка і основного стада). Бджолині сім'ї обліковують за їх кількістю і вартістю в цілому по пасіці.

Облік надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва (молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі) здійснюють на підставі первинних документів, оформлених відповідно до вимог і правил, затверджених відповідними галузевими нормативними документами.

При одержанні приплоду завідувач ферми, бригадир або зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально по кожній голові приплоду ВРХ і коней, а по решті тварин — в цілому із зазначенням статі. Для оприбуткування приплоду ягнят каракульської породи овець складають спеціальний «Акт про хід окоту овець» (с.-г. об., ф. № 103), а молодняка птиці (курчат, гусенят, каченят, індиценят), одержаних при інкубації у власному господарстві — «Звіт про процес інкубації» (с.-г. об., ф. № 105). На одержаний приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), в якому зазначають кількість виявленого у кожному гнізді молодняка (живого і мертвого). Оприбутковують лише живих звірят (кроленят). Тварин, придбаних у інших підприємств, прибуткують на підставі товарно-транспортної накладної та рахунку-фактури постачальника. Надходження тварин і птиці від населення, визначення порядку розрахунків за надані послуги з вирощування або відгодівлі поголів'я відображають у «Приймально-розрахунковій відомості на худобу і птицю, прийняту від населення» (с.-г. об., ф. № 95а) або ж у «Акті на передачу (продаж) і закупівлю худоби і птиці за договорами з громадянами» (с.-г. об., ф. № 95б).

Переведення тварин з молодшої групи в старшу, молодняка в основне стадо або на відгодівлю здійснюють у відповідні строки, зумовлені технологією їх вирощування. Так, нетелів переводять у групу корів у день отелення; свиноматок, що перевіряються, у групу основних — після відлучення поросят, одержаних від першого опоросу, а ремонтних свинок у групу свиноматок, що перевіряються, — у віці 9-10 місяців при живій масі 100-120 кг. Усі зміни в групах оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97), у якому записують основні зоотехнічні дані про тварин, прізвища працівників, за якими перезакріплюється поголів'я (вони розписуються в документі). У процесі переведення тварин з групи в групу беруть участь працівники зоотехнічної та ветеринарної служб.

При оформленні руху тварин (народження, переведення з групи в групу або в основне стадо, постановка на відгодівлю, зняття з неї при забої або вибутті, передача іншій матеріально відповідальній особі тощо) їх зважують. Молодняк та відгодівельне поголів'я великої рогатої худоби і свиней бажано зважувати щомісяця. Результати зважування з позначенням клички, інвентарного номера, живої маси до і після зважування, приросту живої маси тварин за місяць записують у «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) у розрізі відповідальних осіб та видів тварин. Для визначення приросту живої маси по відповідній групі тварин за звітний період складають «Розрахунок визначення приросту» (с.-г. об., ф. № 98а). Приріст живої маси тварин визначають розрахунково за формулою:

$$П = М_k + М_v - М_n - М_p,$$

де П — приріст живої маси тварин за звітний період;

Мк, Мп — жива маса тварин на кінець (к) та початок (п) звітної періоду за даними відповідного зважування;

Мв, Мн — жива маса тварин, що вибули (в) з даної вікової групи (враховуючи і загиблих) та надійшли (н) в дану групу (враховуючи приплід) протягом звітної періоду.

Особливої уваги з боку бухгалтерської служби потребують облік і контроль вибуття тварин і птиці. Причини вибуття бувають різні: технологічні потреби, виробнича необхідність, внутрішньогосподарське переміщення, непередбачувані та екстремальні ситуації, реалізація, забій тощо.

Відпуск тварин іншим організаціям оформляють «Товарно-транспортною накладною на відправлення-приймання тварин і птиці» (ф. № 1-сг), яку виписують у чотирьох примірниках на кожну групу худоби, свиней, птиці та інших видів тварин. До накладної додають ветеринарне свідоцтво. У товарно-транспортній накладній обов'язково записують такі дані: кількість голів, їх жива маса, категорія вгодованості, дата і година відправлення, пункт призначення, найменування одержувача товару.

У разі вимушеного дорізування або загибелі тварин, птиці, ліквідації поголів'я з інших причин у день вибуття обов'язково складають «Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування і загибель)» (с.-г. об., ф. № 100). На всі випадки загибелі і вимушеного забою тварин ветеринарна служба господарства разом із спеціалістами державної ветеринарної дільниці складає акт (висновок) про причини такого явища. У цьому акті вказують порядок і мету використання продуктів, одержаних внаслідок дорізування тварин. Продукти від забою тварин у господарстві або на забійному пункті інших організацій здають у комору (на склад) відповідно до накладної, в якій комірник або інша матеріально відповідальна особа розписується про їх приймання. Один примірник накладної додають до звіту про рух тварин і птиці.

Усі документи про вибуття тварин і птиці затверджує керівник підприємства.

Вибракування тварин з основного стада для наступної постановки на відгодівлю або забій, а також для реалізації, тобто переведення їх до складу поточних (оборотних) активів, відображають у «Акті на выбракування тварин з основного стада» (с.-г. об., ф. № 57).

Для оперативного обліку і контролю за рухом поголів'я на тваринницькій фермі її завідувач чи обліковець веде «Книгу обліку тварин і птиці» (с.-г. об., ф. № 34), у якій за кожною статеві-віковою групою тварин зазначає джерела надходження та напрямки вибуття поголів'я.

Основним документом, у якому узагальнюються дані про рух худоби, свиней, птиці та інших видів тварин за звітний період, є «Звіт про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102).

У звіті, поряд з даними про рух худоби і птиці за обліковими групами, кількість голів та їх живу масу, зазначають також кількість кормо-днів, витрачених на утримання поголів'я. Складають такий звіт щомісяця у двох примірниках, з яких один разом з доданими до нього первинними документами, на основі яких його складено, передають до бухгалтерії для складання бухгалтерськзвіту з підписом бухгалтера за прийняті документи залишається у матеріально відповідальній особі (завідувача ферми).

На підставі звіту та доданих до нього первинних документів у бухгалтерії визначають кореспонденцію рахунків з обліку руху тварин (табл. 2.4).

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі використовують журнал-ордер № 8 с.-г., який складається з двох суміщених частин — за дебетом субрахунка 212 (відомість 8.1 с.-г.) та за кредитом цього рахунка (безпосередньо журнал-ордер № 8 с.-г.).

Записи у журналі-ордері та відомості виконують на підставі «Звіту про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102) та доданих до нього первинних документів. Записи здійснюють у розрізі статево-вікових груп окремо по кожній матеріально відповідальній особі (фермі). На підставі цих записів щомісяця складають Оборотну відомість

аналітичного обліку за субрахунком 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку руху тварин на вирощуванні та відгодівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Оприбутковано приплід продуктивних тварин	212	232
2	Оприбутковано молодняк тварин: А) куплений у інших підприємств: - на купівельну вартість - на суму ПДВ Б) куплений у населення В) куплений підзвітними особами у інших підприємств: - на купівельну вартість - на суму ПДВ Г) як внесок до зареєстрованого капіталу Д) безкоштовно отриманий Е) як лишок, виявлений при інвентаризації	212 641 212 212 641 212 212 212	631 631 685 372 372 46 718 719
3	Поставлені на відгодівлю тварини, що вибракувані з основного стада	212	163
4	Переведено молодняк тварин у старшу вікову групу	212	212
5	Оприбутковано приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі (за справедливою вартістю)	212	232
6	Відображено калькуляційні різниці між справедливою вартістю і фактичною собівартістю приплоду і приросту живої маси молодняка тварин: - позитивні (як інші операційні доходи) - негативні (як інші операційні витрати)	232 949	719 232
7	Переведено молодняк тварин в основне стадо	163	155
8	Реалізовано молодняк тварин: - за обліковою (справедливою) вартістю - за ціною реалізації (разом з ПДВ) - на суму ПДВ	901 361 701	212 701 641
9	Забито молодняк тварин на м'ясо	233	212
10	Передано молодняк тварин як внесок до зареєстрованого капіталу іншого підприємства: - за обліковою (справедливою) вартістю - на суму дооцінки до погодженої вартості - на суму уцінки до погодженої вартості	14 14 949	212 719 14
11	Списано падіж молодняка тварин	24	212
12	Списано молодняк тварин, виявлену при інвентаризації	947, 072	212
13	Безкоштовно передану молодняк тварин іншим підприємствам (крім внеску до статутного капіталу): - за обліковою (справедливою) вартістю - на суму ПДВ	977 977	212 641

При застосуванні комп'ютерної форми обліку основними регістрами з обліку руху тварин можуть бути відомості (машинограми):

- Оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально-відповідальних особах);
- Оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогоспо-дарському підприємству);
- Відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та ін.

2.3. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва

Рослинництво — одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 «Рослинництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво», за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом — вироблену продукцію.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, луцення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.). інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

Витрати у рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння і посадковий матеріал, паливо і мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, загальновиробничі витрати, непродуктивні витрати, інші витрати.

Для оформлення витрат рослинництва використовують значну кількість первинних та зведених документів галузевого призначення: «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67, 67б), «Обліковий листок праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (с.-г. об., ф. № 87), «Лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 117), «Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу» (с.-г. об., ф. № 119), «Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів» (с.-г. об., ф. № 118) та ін. На підставі первинних документів складають зведені документи та накопичувальні регістри виробничого обліку, такі як: «Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а), «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37), «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат» та ін.

Досить різноманітними є і документи на оприбуткування продукції рослинництва. Так, надходження від урожаю продукції зернових культур і соняшника оформляють «Реєстром відправки зерна та іншої продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77), «Дорожнім листом на вивезення продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77а), Талонами шофера, комбайнера, бункериста (відповідно: с.-г. об., ф. № 77б, 77в, 77г), «Реєстром приймання зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 78) і т. ін. Урожай інших технічних культур, картоплі, овочів, кормових коренеплодів відображають у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81), а продукції садівництва — у «Щоденнику надходження продукції садівництва» (с.-г. об., ф. № 84). Грубі та соковиті корми оприбутковують на підставі «Акта на приймання грубих і соковитих кормів» (с.-г. об., ф. № 92), а корми, використані шляхом випасання худоби, — «Актом на оприбуткування пасовищних кормів» (с.-г. об., ф. № 93, 93а) і т. ін. Дані первинних документів про кількість одержаної продукції у розрізі її видів, сортів, виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах, таких як «Відомість руху зерна та іншої

продукції» (с.-г. об., ф. № 80), «Звіт про рух матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 121) та ін., які є підставою для записів до регістрів аналітичного обліку даних про вихід продукції рослинництва.

В умовах комп'ютеризації обліку основними обліковими регістрами з обліку витрат і виходу продукції рослинництва можуть бути машинограми:

- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по сільськогосподарському підприємству);

- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по структурних підрозділах);

- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по сільськогосподарському підприємству);

- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по структурних підрозділах).

Об'єктами обчислення собівартості у рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від сільськогосподарських культур, окремі сільськогосподарські роботи (наприклад, під урожай наступного року), роботи з поліпшення земельних угідь, а також роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів;

- обчислюють собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв і списують калькуляційні різниці на споживачів послуг;

- розподіляють витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, на утримання полезахисних лісосмуг;

- списують частину витрат бджільництва на запилювання сільськогосподарських культур;

- списують з основного виробництва суми надзвичайних витрат;

- розподіляють бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;

- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку;

- розраховують собівартість продукції рослинництва;

- визначають собівартість продукції підсобних промислових підприємств з переробки продукції рослинництва;

- розподіляють витрати з утримання кормоцехів;

- визначають собівартість продукції тваринництва;

- розраховують собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі;

- визначають собівартість продукції інших промислових виробництв.

Виробничу собівартість продукції рослинництва обчислюють на таких умовах:

а) зерна, насіння соняшника — франко-місце зберігання (франко-тік), враховуючи витрати на доочищення та сушіння;

б) солома, сіно, інші грубі корми, цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, коренеплоди — франко-місце зберігання (франко-поле);

в) плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітникарства, овочі закритого ґрунту — франко-пункт приймання (зберігання);

г) соломка і треста льону, конопель — франко-пункт зберігання або первинної обробки на підприємстві;

д) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур — франко-місце зберігання;

е) зелена маса — франко-місце споживання (на корм) або силосування чи переробки (на силос, трав'яне борошно, сінаж, виготовлення гранул).

Фактична маса сільськогосподарської продукції визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна і насіння соняшника на току тощо), угару зеленої маси в поцесі ферментації та ін.

Витрати з посівів, які повністю загинули від стихійного лиха, списують як надзвичайні витрати. При пересіві повністю загублених посівів іншими культурами витрати на основний обробіток ґрунту (лушення стерні, оранка зябу), снігозатримання, внесення добрив під посів та інші неповторювані витрати списують у розрізі статей на заново висіяні культури.

Витрати з частково загублених посівів списують як надзвичайні витрати пропорційно до відсотка недоодержаної продукції.

Страхове відшкодування за повністю або частково загублі посіви відображають в обліку як надзвичайні доходи.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички цукрових буряків, стебел кукурудзи і соняшника, листя капусти та ін.) визначають виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею такої продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключають вартість побічної продукції за розрахунково-нормативною оцінкою, а решту витрат відносять на основну продукцію.

При визначенні собівартості основної продукції окремих культур враховують їх технологічні особливості, наявність супутньої, нестандартної продукції та відходів, що використовуються. Між такими видами продукції витрати розподіляють умовно-розрахунковим методом:

— загальну суму витрат на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерновідходи прирівнюють до зерна за вмістом в них повноцінного зерна. При вирощуванні зернових культур на насіння витрати, віднесені на одержання повноцінного зерна, розподіляють між витратами на одержання насіння різної якості (супереліта, еліта, I та II репродукції) пропорційно до його вартості за цінами реалізації. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу якості, на його масу після доробки;

— собівартість центнера зерна кукурудзи визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання кукурудзи (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок маси качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальним пунктом (з урахуванням базової вологості зерна в качанах — 14%). При необхідності додатково визначають фактичну собівартість центнера кукурудзи в качанах;

— для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решту витрат (за мінусом вартості насіння) відносять на соломку. Собівартість трести включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо;

— для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідної культури розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за середніми реалізаційними цінами;

— при визначенні собівартості картоплі, овочів відкритого і закритого ґрунту, продукції баштанних культур і садівництва із загальної суми витрат на їх вирощування та збирання вираховують вартість побічної продукції (враховуючи продукцію, яка згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням її поживності). Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції. Між окремими культурами витрати

можна розподіляти пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації (якщо облік витрат ведуть по групі культур);

— витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, природними і поліпшеними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання кількох видів продукції, розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції, а витрати на збирання, транспортування та доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на даний вид продукції. Якщо з однієї площі сіяних трав одержують декілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси (в умовному обчисленні);

— витрати на вирощування багаторічних трав (підготовка ґрунту, сівба, вартість насіння тощо) рівномірно розподіляють між роками залежно від терміну використання посівів.

Обчислену фактичну собівартість продукції рослинництва порівнюють зі справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, за якою продукція оцінена при її оприбуткуванні, і визначають доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які включають до складу інших операційних доходів (кредит субрах. 719) або інших операційних витрат (дебет субрах. 949). Рахунки обліку витрат при цьому закриваються, крім тих, на яких обліковують витрати у незавершене виробництво (витрати під урожай наступного року).

Передпосівний обробіток ґрунту. На перший погляд, нормативно-технічні особливості передпосівної підготовки стосуються лише агрономів. Проте це не так — розуміння суті та етапів її виконання є важливим для правильного відображення цієї діяльності в бухгалтерській та податковій звітності. Комплекс прийомів передпосівного обробітку дозволяє отримати дружні повноцінні сходи сільськогосподарських культур і відповідно гарний урожай. Саме тому сезонні роботи формують витрати, що входять до собівартості продукції, яку буде реалізовано лише після збору врожаю. Ці прийоми насамперед залежать від ґрунтово-кліматичних умов та біологічних особливостей вирощуваної культури. Залежно від призначення всі прийоми поділяються на дві групи: збереження вологи та забезпечення рівномірного посіву і стимуляція росту.

Перша група прийомів складається з переорювання (за потреби), боронування, розпушування землі культивацією та коткування.

Друга група прийомів включає внесення у ґрунт гербіцидів для знищення шкідників, а також добрив для створення оптимальних біохімічних умов для проростання рослин.

Згідно зі ст. 22 Закону України від 26.12.2002 р. №411-IV «Про насіння і садивний матеріал», на насіння, яке за даними лабораторного аналізу відповідає вимогам нормативних документів, його власникові видається сертифікат. Використання на посів насіння, яке не перевірене в лабораторіях відповідно до їх компетенції або не відповідає вимогам нормативних документів, забороняється.

Посівні роботи. Наведемо примірний порядок робіт та необхідних для цього знарядь праці (кожне підприємство може мати свої механізми):

— навантаження насіння (заздалегідь протруєного та сертифікованого) і добрив, призначених для посіву;

— транспортування їх зі складу до поля;

— саму сівбу проводять з одночасним внесенням добрив;

— на наступному, заключному, етапі посіви прикочуються.

Виробничі знаряддя, які використовуються у передпосівних та посівних роботах, можуть бути як власними, так і орендованими. Від цього залежать і особливості бухобліку та оподаткування, віднесення до витрат ПММ, нарахування амортизації тощо. Тут ми розглянемо ситуацію, коли виробничі знаряддя є власністю підприємства.

Первинні документи та порядок їх оформлення

Облік господарської діяльності відображається у бухобліку на підставі первинних документів — відповідно до вимог Закону про бухоблік та Положення №88.

Податковий облік також ґрунтується на первинних документах. Цього вимагає, зокрема, п. 44.1 ПКУ, який зобов'язує платників податку вести облік доходів, витрат та інших показників з метою оподаткування на підставі первинних документів. Також пунктом 138.2 ПКУ встановлено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення яких передбачено правилами ведення бухобліку. А доходи відповідно до п. 135.2 ПКУ формуються також на підставі первинних документів.

Розглянемо докладніше види первинних документів, якими оформляються деякі господарські операції при проведенні посівної кампанії.

Під час обліку запасів керуємося Методрекомендаціями №2. Для оприбуткування запасів, що застосовуються для сівби зернових культур, використовуються такі первинні документи:

1) надходження запасів від постачальника або переробного підприємства, безоплатне отримання тощо оформлюються прибутковим ордером типової ф. №М-4 (затверджена Наказом №193), а також товарно-транспортною накладною типової ф. №1-ТН (затверджено Наказом №488/346);

2) отримання запасів без супровідних документів або приймання запасів щодо невідповідності якості чи кількості, визначених супровідним документом, — актом про приймання матеріалів (типова ф. №М-7, затверджена Наказом №193); прибутковий ордер у цьому випадку не виписується;

3) придбання за готівку, надходження від власного виробництва тощо — накладною внутрішньогосподарського призначення (сільгоспоблік, ф. №ВЗСГ-8, затверджена Наказом №929).

Матеріально відповідальна особа (комірник) на підставі зазначених вище первинних документів робить відповідні записи щодо оприбуткування запасів у:

1) **картці складського обліку матеріалів** (типова ф. №М-12, затверджена Наказом №193), де ведеться кількісно-сортний облік за кожною номенклатурною позицією. При цьому працівники бухгалтерії повинні перевіряти карточку не рідше одного разу на тиждень, підписуючись за кожну перевірку;

2) **Книзі складського обліку** (сільгоспоблік, ф. №ВЗСГ-10, затверджена Наказом №929). Книга застосовується для забезпечення зберігання сільськогосподарської продукції та інших ТМЦ на складах та в інших місцях зберігання. Однією з переваг Книги є можливість вести записи щодо кількох найменувань запасів з виділенням певної кількості сторінок під один із видів запасів.

Розглянемо первинні документи, за допомогою яких на підприємстві відбувається відпуск та списання запасів, необхідних для сівби. Так, для **відпуску посівного матеріалу**, добрив, палива тощо складаються лімітно-забірні картки:

1) **на отримання матеріальних цінностей** (форма №ВЗСГ-1, затверджена Наказом №929). Картки є не лише підтвердним документом для списання матеріальних цінностей зі складів структурних підрозділів сільськогосподарських підприємств, але потрібні і для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби. Лімітно-забірні картки виписуються бухгалтерією на одне або кілька найменувань матеріалів у двох примірниках терміном на один місяць. Після реєстрації у Книзі обліку один примірник видається агроному (інженеру, бригадиру і т. д.), а другий — завідувачому складом чи іншими складськими приміщеннями. Лімітно-забірні картки на відпуск насіння, добрив виписуються у бухгалтерії відповідно до плану сівби насіння та внесення добрив. Обов'язковою умовою для них є запис про площу посіву (внесення добрив) та норму посіву насіння (внесення добрив) на одиницю площі. Відпуск ТМЦ у виробництво здійснює завідуючий складом лише після пред'явлення представником

структурного підрозділу свого примірника лімітно-забірної картки. Після використання ліміту або закінчення строку дії картки видача цінностей не проводиться. Склад здає лімітно-забірні картки до бухгалтерії наприкінці місяця разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей;

2) на отримання запасних частин (ф. №ВЗСГ-2, затверджена Наказом №929). Термін дії такої картки встановлюється за правилом «не більше 15 днів і обов'язково в межах звітного місяця». Підставою для виписки бухгалтерією лімітно-забірної картки є «Відомість дефектів на ремонт машини» (ф. №ВЗСГ-6). У період польових робіт ліміт можна розраховувати на підставі кошторису на ремонт і технічне обслуговування машин, затвердженого керівником підприємства.

Понад встановлений ліміт ТМЦ відпускають на підставі Акта-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова ф. №М-10, затверджена Наказом №193) з дозволу керівника підприємства або уповноваженої особи.

Списання ТМЦ, використаних під час сівби, підприємства здійснюють на підставі таких первинних документів:

1) акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. №ВЗСГ-4, затверджена Наказом №929), який рекомендовано використовувати сільгосппідприємствами для списання насіння і садивного матеріалу до витрат на вирощування відповідних сільгоспкультур;

2) акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. №ВЗСГ-3, затверджена Наказом №929) складається керівником структурного підрозділу та агрономом після внесення мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин щодо кожного поля в розрізі культур. У цьому акті зазначаються площа, способи та строки внесення добрив (за видами), кількість внесених добрив під кожен культуру окремо в натуральних показниках і в переведенні у діючу речовину;

3) акт на списання виробничого та господарського інвентарю (ф. №ВЗСГ-5, затверджена Наказом №929), який рекомендовано застосовувати для оформлення списання зношених і не придатних для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, МШП;

4) обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67, затверджена Наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 13.12.77 р. №269-2), дорожній лист вантажного автомобіля (типова ф. №2-ГН, затверджена Наказом №488/346), на підставі яких відображається фактичне використання палива тракторами та автомобілями, задіяними на польових роботах.

Відображення в обліку заробітної плати та нарахувань на неї здійснюють на підставі:

1) відомості нарахування заробітної плати (типові форми №п-6, №п-7, затверджені Наказом №489), за якими проводиться нарахування заробітної плати за виконані роботи працівникам, задіяним у сівбі ярих культур;

2) облікового листа тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67, затверджена наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 13.12.77 р. №269-2);

3) бухгалтерських довідок, табелів обліку робочого часу, нарядів тощо.

Бухгалтерський облік

Особливості сільськогосподарського виробництва, які впливають на організацію обліку обумовлюють необхідність вести відокремлений облік товарної та нетоварної частини готової продукції.

Рослинництво — це галузь сільського господарства, до ведення обліку в якій має безпосереднє відношення П(С)БО 30 «Біологічні активи». Відповідно до його пункту 4 **сільськогосподарська продукція** — актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. При цьому у рослинництві виділяють дві групи біологічних активів — **поточні** біологічні активи та **довгострокові** біологічні активи, а також похідні від них

додаткові біологічні активи. Цей стандарт дає таке визначення об'єкта обліку витрат у рослинництві: **біологічний актив** — це рослина, яка у процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Важливою особливістю рослинництва є також те, що виробничий процес не обмежується календарним роком. Тому виникає потреба всі витрати на виробництво біологічних активів та сільськогосподарської продукції поділити на три групи:

- 1) витрати минулих років під урожай поточного року;
- 2) витрати поточного року під урожай поточного року;
- 3) витрати поточного року під урожай майбутніх років.

Поточні біологічні активи — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців. Оприбуткування таких біологічних активів здійснюється за дебетом субрахунка 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». За кредитом відображається вибуття поточних біологічних активів рослинництва на різні господарські потреби. Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визначають та відображають за первісною вартістю. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» до настання періоду, в якому стає можливим визначити справедливую вартість поточних біологічних активів. Після цього вони переоцінюються до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Однак, як ми вже зазначали, галузь рослинництва залежить від природно-кліматичних факторів, що ускладнює можливість прогнозування справедливої вартості, тож здебільшого вона не визначається. Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, тобто за фактичною собівартістю. При первісному визнанні сільгосппродукції дебетується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитується рахунок 23 «Виробництво».

Довгострокові біологічні активи відповідно до п. 4 П(С)БО 30 — це всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До їх складу належать рослини, які здатні приносити економічні вигоди за строк, який перевищує 12 місяців або один операційний цикл. Таким чином, до довгострокових біологічних активів у рослинництві належать багаторічні насадження, а саме: сади, виноградники, плантації хмелю тощо. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових біологічних активів використовується рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». За дебетом рахунка 16 відображається надходження довгострокових біологічних активів, а за кредитом — їх вибуття. Довгострокові біологічні активи рослинництва оцінюються як за справедливою, так і за первісною вартістю. У першому випадку використовується субрахунок 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», а в другому — 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю».

Отже, ми встановили, що відповідно до П(С)БО 30 вирощування зернових культур, зокрема ярих, належить до об'єктів обліку поточних біологічних активів. Бухоблік ведеться на підставі вищезгаданого П(С)БО 30 та Методрекомендацій №1315.

До сільськогосподарської продукції належать зерно, зернові відходи та солома. На продукти переробки у вигляді борошна, круп, комбікормів П(С)БО 30 не поширюється.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група). Облік видатків сільгосппідприємства ведуть відповідно до П(С)БО 16 у розрізі окремих об'єктів виробництв на рахунку 23 «Виробництво». Зазвичай аналітичний облік витрат у рослинництві ведеться на субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» за

кожним окремим видом продукції (пшениця, жито, ячмінь тощо). На великих підприємствах аналітичний облік витрат може бути згрупований за підрозділами (бригада №1, бригада №2 і т. д.).

Згідно з Методичними рекомендаціями №132, залежно від характеру участі у процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні:

1) основні витрати — пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій з виробництва продукції (робіт, послуг);

2) накладні витрати — це витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей.

Бригадні та загальновиробничі витрати рослинництва розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів, яка включається до собівартості лише тієї продукції, яка виробляється у цій бригаді.

Видатки на посів ярих зернових культур відображаються так:

1) прямі матеріальні, трудові та інші прямі видатки, виробничі накладні витрати та витрати від браку продукції, робіт послуг — за дебетом субрахунка 231;

2) непрямі витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати — за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим розподілом між об'єктами обліку пропорційно до загальної суми видатків. Згідно з пунктом 3.21 Методичних рекомендацій №132 вартість посівного матеріалу при цьому слід вилучити. Зазначені суми наприкінці звітного періоду відносяться до дебету субрахунка 231.

Щодо визначення звітного періоду саме з цією метою Інструкція №291 передбачає щомісячне закриття рахунка 91, але, з огляду на специфіку сільськогосподарського виробництва, підприємство у наказі про облікову політику може самостійно встановити терміни розподілу таких видатків.

До того моменту, поки зерно не буде зібрано, воно вважається частиною біологічного активу. Із біологічного активу зерно перетворюється на окремий актив за умови, що підприємство може отримати у майбутньому економічну вигоду від його використання і вартість зерна може бути достовірно визначена (**п. 5 П(С)БО 30 «Біологічні активи»**).

Облік витрат на вирощування зерна сільськогосподарські підприємства ведуть на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом цього рахунка обліковують витрати на біологічні перетворення. За кредитом відображають вартість продукції, отриманої від урожаю при її первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за фактичною собівартістю (про оцінку читайте далі).

На цьому рахунку кожне підприємство відкриває відповідний аналітичний рахунок, на якому збираються витрати на вирощування відповідного виду зерна (пшениці, ячменю, жита тощо), в розрізі статей витрат, наведених у **П(С)БО 16 «Витрати»** (**п. 17 П(С)БО 30, п. 2.7 Методичних рекомендацій № 132**).

Вирощене зерно незалежно від того, для яких цілей воно буде в подальшому використовуватися (для реалізації чи використання у власному виробництві), слід оприбутковувати у склад активів підприємства на дебет рахунка 27 «Продукція сільського господарства». На цей рахунок зерно оприбутковується як окремий актив у кореспонденції з кредитом субрахунку 231 «Рослинництво».

При цьому слід пам'ятати, що сільськогосподарська продукція у натуральному виразі визначається виходячи з її фактичної маси (кількості) у місці оприбуткування,

зокрема, якщо мова йде про зерно — це франко-тік, за вирахуванням мертвих відходів, усушки зерна на току тощо (пп. 6.4 та 6.7 Методрекомендацій № 1315).

Оприбутковувати зерно слід на баланс залежно від того, який саме варіант оцінки таких активів обрало підприємство (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Методи оцінки сільгосппродукції

Про те, який саме спосіб оцінки отриманої сільгосппродукції обрало підприємство, має бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства. Розглянемо кожен вид оцінки детальніше.

Оцінка вирощеної продукції

За справедливою вартістю. Справедливою вартістю вважають суму, за яку можна продати актив за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств»). Тобто визначення справедливої вартості сільгосппродукції ґрунтується на цінах активного ринку. До речі, відповідно до п. 5.1 Методрекомендацій № 1315 підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості продукції.

До витрат на місці продажу включається лише частина витрат на збут, які безпосередньо пов’язані з продажем сільгосппродукції на активному ринку, зокрема, комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Оскільки на біржах сільгосппродукцію продають доволі рідко, то біржові витрати на справедливую вартість зерна не вплинуть. Отже, сільгосппродукція повинна оцінюватися при первісному визнанні за продажними цінами без урахування ПДВ.

Визначена справедлива вартість зерна має бути зафіксована у первинних документах, а саме у бухгалтерській довідці, форма якої повинна містити всі обов’язкові реквізити, перелічені у ст. 9 Закону про бухгалтерський облік.

Підприємство, яке вибрало цей спосіб оцінки, повинно розуміти, що така оцінка жодним чином не пов’язана з фактичними витратами, понесеними на вирощування такого активу. А тому, щоб коректно закрити рахунок 23, на якому були накопичені витрати з вирощування, доведеться визнати або витрати, або доходи від первісного визнання біологічних активів. Інакше кажучи, на суму різниці між справедливою вартістю оприбуткованого зерна та сумою понесених витрат, пов’язаних з їх біологічними перетвореннями, провадяться такі записи (див. рис. 2.2):

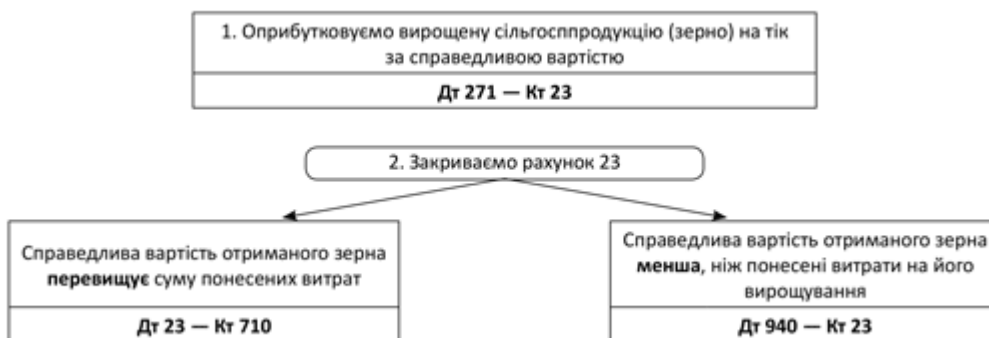


Рис. 2.2. Правила закриття рахунка 23

Проведення таких записів оформлюється бухгалтерською довідкою після того, як будуть повністю сформовані витрати на вирощування зернових.

Виробнича собівартість. Якщо ви обрали варіант з оцінкою зерна за виробничою собівартістю (активний ринок подібних активів відсутній або ви є платником податку на прибуток), то визначити виробничу собівартість підприємство може тільки тоді, коли буде

повністю сформовано витрати на вирощування зерна. А це відбудеться тільки в кінці року (після розподілу загальновиробничих витрат). **До того часу зерно буде обліковуватися за плановою собівартістю.** А в кінці року після того, як будуть остаточно сформовані витрати на вирощування і буде визначена собівартість, планову собівартість буде скориговано до рівня фактичних витрат.

Проводити таке коригування доведеться, користуючись одним із способів виправлення помилок:

- або методом «червоне сторно» (коли виявиться, що планова собівартість є більшою за фактичні витрати),
- або додатковими проведеннями (коли планова собівартість є меншою, ніж фактична).

При цьому оскільки до моменту визначення фактичної собівартості частина зерна вже може бути реалізована або використана у господарській діяльності, то коригувати доведеться не рахунок 27, а ті рахунки витрат, на яких «осіла» вартість вирощеного зерна. Наприклад, якщо зерно було реалізовано, то необхідно коригувати рахунок 90, якщо ж використано на власне виробництво, але кінцеву продукцію ще не отримано, — рахунок 23.

Доробка зерна

Зібране з поля зерно має відповідати нормам якості (**ст. 21 Закону про зерно**). Державою встановлено відповідні стандарти показників якості зерна (біологічних, фізико-хімічних, технологічних, споживчих), що визначають його придатність до використання за призначенням.

Так, згідно зі стандартами:

- засміченість домішками, наприклад, для пшениці й жита становить 5 %, для інших зернових — 8 %, вміст зернових домішок — не більше 15 %;
- показник вологості для зерна пшениці, жита, ячменю, рису та гречки дорівнює 14,5 — 15,5 %.

Усі ці показники визначаються після проведення лабораторного аналізу або інших методів дослідження.

Для доведення зерна до встановлених показників якості проводять його доробку.

Доробка зерна — це сукупність технологічних операцій, спрямованих на забезпечення або поліпшення (за необхідності) встановлених показників якості зерна відповідно до вимог договору складського зберігання зерна, контракту, державних стандартів (*п. 2 Вимог до якості зерна*). І хоча *Вимоги*, якими затверджено це визначення, втратили чинність, загальна характеристика цього процесу лишилася незмінною.

Доробку зерна зазвичай проводять у два етапи (за потреби):

- етап I — очистка (відбір грубого сміття, легких фракцій, пилу тощо);
- етап II — сушіння (видалення надлишкової вологи).

Проводити такі операції можна як власноручно на своєму току (за наявності зерноочисних машин та сушарок), так і з залученням сторонніх організацій (елеваторів). Від того, як саме відбувається доробка, буде залежати порядок оформлення таких операцій.

Доробка зерна власними силами

Оформлення операцій. Якщо доробка відбувається на власному підприємстві, то жодних складнощів такі операції з точки зору оформлення не викличуть. Зерно на тік від відповідальної особи передають за накладною внутрішньогосподарського переміщення, і там воно буде знаходитися до закінчення робіт по доробці.

Результати виконання операцій із доробки зерна відображають в Акті на сортування та сушіння продукції рослинництва (*ф. № 82, затверджена наказом Міністерства сільськогосподарства СРСР від 24.02.72 р. № 269-2*) або в іншому подібному первинному документі.

На підставі цього Акта оприбутковують повноцінне очищене зерно та придатні до використання зерновідходи, а також списують непридатні зерновідходи та втрати у масі через проведення доробки (усушки).

Облік доробки. Всі витрати на доробку зерна на току відносите до складу витрат допоміжного виробництва (на рахунок 23 «Виробництво»). Для таких цілей доцільно відкрити окремий субрахунок другого порядку, наприклад 234 «Тік». На цьому субрахунку підприємство має зібрати усі витрати, понесені на доробку і сушіння зерна.

Важливо! Витрати на доробку зерна на току, що проводиться в межах календарного року, є складовою собівартості зерна та зерновідходів (п. 8.3 Методрекомендацій № 132). Тому після доробки витрати на такі заходи слід включити до витрат на вирощування зерна: Дт 231 — Кт 234.

Оскільки доробка зерна на току — це виробництво, то обліковувати витрати на доробку слід за статтями витрат, наведеними у **п. 9 П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 та п. 2.7 Методрекомендацій № 132.**

Після проведення всіх робіт з доробки і очищення зерна підприємство отримує два види зернової продукції: чисте зерно і зернові відходи. Тому зерно, яке раніше оприбуткували на субрахунок 2711 «Зерно на складі (току)», розбивають на:

- чисте зерно — субрахунок 2712 «Зерно після доробки»;
- зерновідходи — субрахунок 276 «Відходи сільгосппродукції»
- «мертві» відходи — на їх вартість сторнують рахунок 23 методом «червоне сторно».

Визначають вартість зерновідходів (відповідно і розподіляють понесені витрати між зерном і зерновідходами за результатами року) виходячи з того, що зазвичай зерновідходи сільгосппідприємства оприбутковують за повною ціною вхідної сировини чи матеріалу, які містяться у відходах (абз. «в» п. 2.18 Методрекомендацій № 132). Із цього випливає, що для визначення вартості зерна після доробки і зерновідходів необхідно спочатку визначити вартість 1 ц повноцінного зерна.

На це прямо вказує п. 8.3 Методрекомендацій № 132, в якому йдеться про те, що загальна сума витрат розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Увага! Під повноцінним зерном розуміється загальна вага чистого зерна і зерна, що міститься у відходах.

Визначається вартість 1 ц повноцінного зерна шляхом ділення витрат (вартості вирощеного зерна та витрат на доробку) на обсяг отриманого повноцінного зерна.

Після визначення вартості 1 ц повноцінного зерна доволі просто визначити вартість 1 ц відходів. Для цього необхідно вартість 1 ц повноцінного зерна помножити на відсоток вмісту зерна у відходах та на кількість зернових відходів, отриманих після доробки.

Вартість 1 ц доробленого зерна не зміниться і буде такою ж, як і при оприбуткуванні. В кінці року вона буде скоригована у відповідності до вибраного методу оцінки.

Увага! Зменшення кількості зерна внаслідок його доробки не є його втратою. Це технологічна операція, направлена на доведення зерна до стану, придатного для його використання. Тому операція з доробки зерна для сільгосппідприємства не матиме податкових наслідків.

Доробка на елеваторі

Доволі часто сільгосппідприємства передають зерно на доробку на елеватор. Це відбувається у випадку відсутності на підприємстві власного обладнання для проведення таких робіт. І хоча ця процедура не з дешевих, та нічого не вдієш. Якщо її не провести, зерно доведеться віддати за безцінь.

Оформлення відносин. Доробка зерна на елеваторі відбувається в декілька етапів. Наведемо ці етапи на рис. 3.

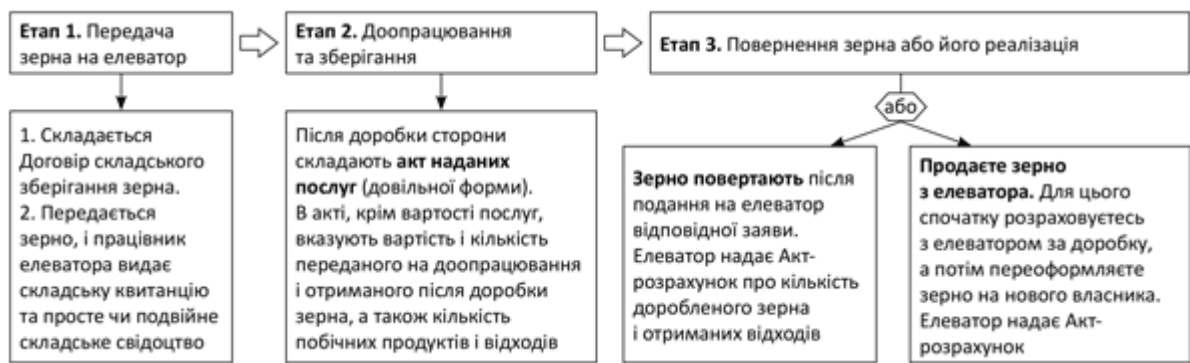


Рис. 2.3. Оформлення доробки зерна на елеваторі

Облік переробки. Зазвичай зерно, передане на елеватор, залишається власністю сільгосппідприємства, а тому його слід обліковувати як актив на відповідальному зберіганні.

У цьому випадку сільгосппідприємство відкриває аналітичні рахунки до субрахунку 271 «Продукція рослинництва». Зерно, яке оприбутковане на тік, обліковуємо на субрахунку 2711 «Зерно на складі», а передане на елеватор — на субрахунку 2713 «Зерно на відповідальному зберіганні».

Однак тут слід враховувати і той факт, що при переданні на елеватор можливі втрати зерна. Їх у межах норм природного убутку так і понад ці норми списують на витрати (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»).

Водночас якщо мова йде про втрати понад норми природного убутку, то, крім віднесення вартості такого зерна на витрати, сільгосппідприємство буде шукати винуватого в таких втратах. До виявлення такої особи суму втрат паралельно обліковують на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» (п. 27 П(С)БО 9). Якщо винуватого встановлять і він відшкодує витрати, то доведеться визнати дохід, якщо ні — після спливу строку давності (3 роки) суму з позабалансового рахунка слід просто списати в небуття.

Що стосується самої доробки зерна (очищення та сушіння), то такі операції вважаються доведенням зерна до стану, придатного для подальшого використання. А тому витрати на післязбиральну доробку зерна слід уключати до собівартості такого зерна. Це випливає з п. 9 П(С)БО 9. Справа в тому, що зерно, оприбутковане на склад і визнане сільськогосподарською продукцією, обліковується саме за правилами П(С)БО 9 (п. 12 П(С)БО 30).

Важливо! Собівартість зерна, зерновідходів та соломи згідно з п. 8.3 Методрекомендацій № 132 формують витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року).

Відповідно витрати на очищення та сушіння зерна, яке передано на елеватор, в рамках календарного року відображають проводкою Дт 234 — Кт 631. Документом, що підтверджує витрати, є Акт наданих послуг з очищення та сушіння зерна. На його ж підставі сільгосппідприємство коригує кількість зерна на аналітичному рахунку 2713 «Зерно на відповідальному зберіганні» і прибуткує зерновідходи.

Оскільки доробка є частиною собівартості вирощеного зерна, то в кінці року витрати на доробку списуються на витрати, пов'язані з вирощуванням зерна: Дт 231 — Кт 234.

Правила обліку такі ж, як і при доробці власними силами. Тобто оприбуткування зерновідходів супроводжується таким проведенням: Дт 276 «Відходи сільгосппродукції» — Кт 2713 (на вартість оприбуткованих зерновідходів). При цьому, щоб визначити вартість зерновідходів (якщо ви оцінюєте їх за фактичною собівартістю) і отриманого очищеного зерна, вам слід загальну суму витрат (вартість переданого зерна і витрат на доробку) розподілити між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за

одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Для сільськогосподарських товаровиробників чинним законодавством передбачено кілька варіантів оподаткування. Так, для сплати або несплати податку на прибуток підприємство може обрати:

1) загальний режим оподаткування, за яким сплачують податок на прибуток, зменшений на суму плати податку за землю, плату за землю, збір за спеціальне використання води, збір за проведення деяких видів підприємницької діяльності;

2) спеціальний податковий режим у вигляді:

а) сплати фіксованого сільськогосподарського податку (передбачено гл. 2 р. XIV ПКУ), базою оподаткування якого є нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена станом на 1 липня 1995 року з урахуванням індексації. Визначальним чинником при цьому є частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, яка повинна становити не менше 75%;

б) сплати єдиного податку (передбачено гл. 1 р. XIV ПКУ), для **фізичних осіб** з віднесенням їх до третьої групи (пп. 291.4 ПКУ) платників податку за умови відповідності до таких критеріїв (ч. 3 п. 291.4 ПКУ): невикористання праці найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб та обсяг доходу не перевищує 3 млн грн; для **юридичних осіб** з віднесенням до четвертої групи за умови неперевищення кількості працівників 50 осіб, при цьому обсяг доходу має бути не більшим за 5 млн грн (ч. 4 п. 291.4 ПКУ). Для 3-ої та 4-ої груп передбачені ставки ЄП:

— 3% від доходу — у разі сплати ПДВ;

— 5% — у разі включення ПДВ до складу ЄП.

Податок на додану вартість. Головною вимогою ст. 181 ПКУ щодо обов'язкової реєстрації осіб як платників податку є перевищення загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахованої (сплаченої) такою особою протягом останніх 12-ти календарних місяців у розмірі 300000 грн (без ПДВ). За дотримання цих умов платник податку може також обрати, за якою схемою він надалі працюватиме: на **загальному** чи відповідно до ст. 209 ПКУ **спеціальному режимі оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства (за умови дотримання критеріїв п. 209.6 ПКУ)**. Головною перевагою останнього є те, що сума ПДВ, нарахована підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів, не підлягає сплаті до бюджету і повністю залишається у розпорядженні такого підприємства для відшкодування суми податку, сплаченого постачальникам на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит. Зазначені суми для полегшення обліку, а також для контролю під час перевірок податковими органами акумулюються підприємствами на спеціальних рахунках.

Податок на прибуток. Одним із головних завдань для бухгалтерів при визнанні податкових витрат є визначення дати їх відображення. Пункти 138.4 та 138.5 Податкового кодексу дають відповідь на це запитання. Отже, податкові витрати визнаються в такому порядку:

— **витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг**, визнаються витратами звітного періоду, в якому визнані доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ПКУ). При цьому реалізованим вважається товар, переданий покупцеві, незалежно від дати оплати. Тобто у податкових розрахунках застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат аналогічно до того, як і в бухобліку;

— **інші витрати, які не включено до собівартості реалізованих товарів**, визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами

ведення бухгалтерії (п. 138.5 ПКУ). При цьому витрати на сплату податків і зборів визнаються за нарахуванням, останнім днем того звітного періоду, за який вони сплачуються (пп. 138.5.1 ПКУ). Не включаються до витрат непрямі податки — акцизи, податок на додану вартість. Суми процентів за отриманими кредитами або залученими депозитами визнають за правилами бухгалтерії — у тому звітному періоді, у якому виникає така заборгованість (пп. 138.5.2 ПКУ).

З набранням чинності змінами до п. 138.8 ПКУ, внесеними Законом від 07.07.2011 р. №3609, до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт та наданих послуг входять як прямі видатки, так і загальновиробничі. Тобто вони не належать до видатків в момент здійснення, а збільшують собівартість продукції.

Собівартість продукції, до складу якої входять і витрати на посів зернових, включається до витрат, як ми вже зазначали раніше, під час реалізації продукції та відображається у рядку 05.1 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства згідно з Наказом №1213, яким скасовано заповнення додатка СВ.

2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва

Тваринництво, як і рослинництво, об'єднує декілька відносно самостійних галузей: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, рибництво, шовківництво, кролівництво, звірівництво, племенне конярство та ін. Деякі з названих галузей можуть поділятися на підгалузі за виробничим призначенням: птахівництво — яєчне, м'ясне; вівчарство — вовняне, м'ясне, каракульське; бджільництво — медове, медово-запилювальне, запилювальне і т. ін.

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності — за видами птиці); молодняк птиці і т. ін.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 «Тваринництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». На дебеті цього рахунка обліковують витрати, а на кредиті — вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції).

Облік витрат ведуть за такими статтями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; паливо і мастильні матеріали; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; непродуктивні витрати (втрати від загибелі тварин); загальновиробничі витрати; інші витрати.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують значну кількість первинних документів галузевого призначення. Деякі з них є загальними як для рослинництва, так і для тваринництва (лімітно-забірні карти, накладні, рахунки-фактури, розрахунки амортизації тощо), але більшість документів є специфічними саме для галузі тваринництва. Так, для нарахування заробітної плати використовують «Розрахунок нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва» (с.-г. об., ф. № 69), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64) та документи про вихід продукції.

Списання кормів здійснюють на підставі «Відомості витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 94). Виписують її на початку місяця на кожного працівника, за яким закріплена відповідна група тварин. У відомості вказують ліміт (раціон) видачі кормів на одну голову та їх загальні витрати на фактичне поголів'я. Тут же вказують кількість кормо-днів за кожен день і взагалі за місяць. Наприкінці місяця на підставі оформлених належним чином

відомостей витрат кормів виконують записи у «Журналі обліку витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 35), який ведуть наростаючим підсумком з початку року за кожним видом і групою тварин. Дані цього журналу використовують для оперативного контролю витрачання кормів.

Витрати допоміжних виробництв відносять на окремі групи тварин на підставі відповідних звітів та розрахунків розподілу послуг (звіт про використання електроенергії, звіт про роботу кормокухні, звіт про роботу ремонтної майстерні, звіт по складу-холодильнику та ін.).

Оприбуткування продукції тваринництва оформляють такими первинними документами галузевого призначення:

— «Журнал обліку надою молока» (с.-г. об., ф. № 112), який виписують на 15 дн. У ньому для кожної групи корів, закріплених за дояркою (оператором машинного доїння), відводять окремий рядок, де кожного дня (вранці, в обід та увечері) показують кількість надоєного молока. Ці дані затверджуються підписами доярки та завідуючого фермою. На підставі журналу обліку надою молока та документів на його витрачання, реалізацію тощо складають «Відомість руху молока» (с.-г. об., ф. № 114), яка є підставою для запису в облікові реєстри даних про вихід продукції молочного скотарства;

— «Акт настригу і прийняття вовни» (с.-г. об., ф. № 115) та «Щоденник надходження і відправлення вовни» (с.-г. об., ф. № 116) використовують для обліку продукції вівчарства;

— «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81) застосовують для обліку продукції птахівництва (яєць), бджільництва (меду), шовківництва (коконів тутового шовкопряда) та ін.;

— «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95), «Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), «Акт про хід окоту» (с.-г. об., ф. № 103), «Звіт про процеси інкубації» (с.-г. об., ф. № 105) використовують для оформлення приплоду тварин і птиці;

— «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98), «Розрахунок визначення приросту живої маси» (с.-г. об., ф. № 98а) використовують для оприбуткування приросту живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У спеціалізованих тваринницьких господарствах застосовують також інші форми первинних документів, такі як «Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу і дорощування» (с.-г. об., ф. № 98б), «Акт виводу і сортування добового молодняка птиці» (с.-г. об., ф. № 106) тощо.

На підставі первинних документів на витрати виробництва та оприбуткування продукції тваринництва у бухгалтерії господарства по кожному підрозділу складають «Виробничі звіти» (ф. № 10.3а с.-г.), підсумки яких переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 8 с.-г.».

Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції і списують її відхилення від первісної оцінки на інші операційні доходи (або інші операційні витрати). При визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва із загальної суми витрат, віднесених на певну групу тварин, вираховують вартість побічної продукції (гною, пуху, пір'я, яєць, м'яса загиблих звірів, шкір загиблих тварин тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації або іншого використання. Решту витрат розподіляють між окремими видами основної продукції відповідно до прийнятої методики.

У молочному скотарстві калькулюють собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. При цьому із загальної суми витрат на утримання основного стада виключають вартість гною та іншої побічної продукції. Вартість гною визначають виходячи із вартості підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його прибирання і доставку до місця зберігання.

Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Решту витрат на утримання корів та бугаїв-плідників (після вирахування вартості побічної продукції і приплоду) ділять на кількість оприбуткованого молока в центнерах і визначають собівартість одиниці основної продукції (центнера молока).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці є приріст живої маси за звітний період та жива маса тварин на звітну дату. Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Витрати на утримання молодняка тварин, який не зважують (робочих коней, звірів тощо), відноситься на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та фактичної собівартості одного кормо-дня.

Собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають виходячи з витрат на їх утримання в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості тварин, що були в групі на початок року та надійшли в дану групу з інших груп або зі сторони, а також вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Розраховану таким чином вартість тварин ділять на загальну живу масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишилися у даній групі на кінець звітного періоду. Вартість тварин, що загинули з різних причин, в кінці року не коригується.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду свиней на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні).

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляють між окремими видами основної продукції (вовною, приростом живої маси тварин, приплодом). Молоко овець, шкури загиблих тварин і гній вважають побічною продукцією. На собівартість приросту ягнят відносять: у романівському вівчарстві — 12%, каракульському — 15, в усіх інших напрямках — 10% загальної суми витрат на утримання основного стада. Для визначення собівартості вовни та приросту живої маси всі витрати на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого один центнер вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносять прямо на собівартість останньої.

За основним стадом птиці калькулюють собівартість 1 тис. яєць, а за молодняком птиці — 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси на звітну дату.

Для визначення собівартості однієї голови ділового добового молодняка птиці суму витрат на інкубацію яєць (з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції (яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці) ділять на кількість голів ділового добового приплоду молодняка.

Вартість незавершеного виробництва в процесі інкубації визначають діленням планової собівартості добового молодняка птиці на тривалість інкубаційного періоду в днях і множенням одержаної собівартості одного яйце-дня інкубації на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації (з часу закладки в інкубатори до кінця року).

Собівартість окремих видів продукції бджільництва (мед, неплідна матка, матка плідна, рої бджіл, соти бджолині, віск, прополіс, отрута бджолина, пилок квітковий, маточне молочко, соторамка) визначають шляхом розподілу витрат, враховуючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. При цьому собівартість 1 кг бджіл нових бджолиних

сімей прирівнюють до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюють валовий вихід меду, враховуючи мед, що залишений у вуликах на зиму. Останній вважають витратами у незавершене виробництво на кінець року. Витрати на запилення сільськогосподарських культур вважають побічною продукцією (послугою) бджільництва і оцінюють за нормативною вартістю. На їх суму зменшують витрати, що відносять на основні види продукції.

Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначають у розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняка на момент його відлучення від маток. Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів (звірів) з приплодом до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурок і м'яса забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

При цьому вартість невідлученого молодняка на кінець року виключають із загальної суми витрат за оцінкою оприбуткування.

Вартість молодняка звірів минулих років народження (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають виходячи з вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання протягом звітного періоду (за мінусом вартості побічної продукції).

За такими ж методичними підходами визначають собівартість продукції інших галузей тваринництва. Відхилення вартості первинного оприбуткування продукції від її фактичної собівартості відносять на інші доходи (витрати) операційної діяльності.

Кінцеве сальдо на субрахунку 232 «Тваринництво» буває, як правило, лише на аналітичних рахунках обліку витрат у ставковому рибництві, бджільництві, інкубаційному птахівництві, племінному конярстві. Решта аналітичних рахунків витрат у тваринництві на кінець року закриваються і незавершеного виробництва не мають.

Тварини (біологічні активи) ростуть, збільшують живу масу, змінюються їхні якості і, відповідно, вартість. Причому для різних статевовікових (технологічних) груп показники маси, якості тощо подібні. Відповідно, для різних груп дещо різняться особливості утримання й годування. Тому з метою ефективного контролю, управління, ведення сільськогосподарського «тваринного» виробництва тварин різних груп доцільно утримувати окремо. Таким чином, і обліковують різні групи тварин також окремо.

Для малих підприємств, які застосовують ПБО 25, досить навіть розподілу тільки на довгострокові та поточні. Облік кожної групи може вестися на окремих субрахунках третього порядку до відповідних субрахунків 163, 212 тощо, наприклад 1631 «Робоча худоба» і т. д., або ж на аналітичних рахунках до відповідних субрахунків обліку активів.

Однак з метою ефективного управління підприємством цього розподілу може бути замало. Тому кожну з трьох наведених груп можна розбити на підгрупи. Обліковують їх аналогічно зазначеному вище — на окремих субрахунках четвертого порядку чи на аналітичних рахунках до субрахунків третього порядку.

Для більшості випадків переведення застосовується оцінка тварин за живою масою та її собівартістю, яка дорівнює справедливій вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначеній на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату переведення. Це фактично базова оцінка, яка застосовується в бухгалтерському обліку згідно з п. 10 ПБО 30.

Однак якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, тварин оцінюють за первісною вартістю (собівартістю) (пункти 9, 11 ПБО 30). Отже, з двох варіантів підприємство повинно обрати той, який йому підходить, і закріпити його відповідним наказом.

Отримані від сторонніх осіб (придбані) тварини зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Якщо це довгострокові активи, їх первісна вартість визначається згідно з нормами ПБО 7, якщо поточні — згідно з нормами ПБО 9.

Далі на дату проміжного і річного балансів за загальним правилом тварин слід оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Різниця між оцінками на поточну та попередню дати відображається у складі інших операційних доходів (субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») чи інших операційних витрат (субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»).

Якщо справедливу вартість тварин на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, вони оцінюються за первісною вартістю. Причому для тварин у складі довгострокових біологічних активів вона визначається з урахуванням зношення і втрат від зменшення корисності.

У випадку продажу тварин такі операції відображаються в бухгалтерському обліку у загальноновстановленому порядку, прийнятому для операцій з продажу. Те саме (застосовується відповідний загальноновстановлений порядок обліку) стосується інших варіантів вибуття активів — загибелі, забою, падежу тощо.

Щодо продажу необоротних активів (у нашому випадку тварин, які обліковуються у складі довгострокових біологічних активів) такі активи насамперед слід включити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (списати на субрахунок 286), і лише після цього відобразити як реалізацію інших оборотних активів.

За нормами ПБО 30 отриманий приплід тварин належить до складу додаткових біологічних активів.

Тому згідно з п. 9 цього ПБО приплід (додаткові біологічні активи) при первісному визнанні підприємство за власним вибором може оцінювати за одним з двох методів (обраний метод встановлюється наказом про облікову політику підприємства):

- або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- або за виробничою собівартістю відповідно до п. 11 ПБО 16.

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому їх відокремлено від біологічного активу. Фактично такий момент зазначено в табл. 2 Методичних рекомендацій № 73.

При оцінці приплоду за собівартістю окрім норм ПБО 16 слід зважати на норми Методичних рекомендацій № 132.

Наприклад, згідно з п. 9.6 цих Методичних рекомендацій у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду розраховується за собівартістю 60 кормо-днів утримання корови. А собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Кормо-день означає утримання однієї голови тварин на відгодівлі протягом доби.

Наприклад, якщо протягом квітня (30 календарних днів) підприємство утримувало стадо корів кількістю 100 голів, то загальна кількість кормо-днів квітня становить 3000 (30 x 100). А до суми витрат при розрахунку кормо-дня включається виробнича собівартість квітня.

Далі на дату проміжного і річного балансу за загальним правилом приплід (біологічні активи) слід оцінювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 ПБО 30).

Якщо ж справедливу вартість біологічних активів (приплоду) на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, вони оцінюються за первісною вартістю (п. 11 ПБО 30).

Усі витрати на утримання і вирощування молодняка тварин (виробнича собівартість, яка визначається згідно з ПБО 16) обліковуються на рахунку 23 «Виробництво» до моменту переведення молодняка до основного стада, де він починає давати сільськогосподарську продукцію та/чи додаткові біологічні активи. Такі витрати збільшують собівартість молодняка.

У кількісному вираженні процес вирощування тварин характеризується збільшенням їх маси (приростом маси), для цього тварин періодично зважують.

Сільськогосподарською продукцією в тваринництві є:

- молоко (у молочному скотарстві);
- м'ясо (у скотарстві м'ясного напрямку);
- вовна (у вівчарстві);
- яйця (для дорослого стада птахівництва) тощо.

При її первісному визнанні сільськогосподарська продукція оцінюється, як і додаткові біологічні активи (в тому числі приплід), — за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до ПБО 16. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому її відокремлено від біологічного активу.

Фактично собівартістю сільськогосподарської продукції тваринництва, отриманої за звітний період, є понесені в такому періоді витрати (включаючи загальновиробничі) на:

- утримання тварин (зарплата з нарахуваннями працівників, що доглядають за тваринами, амортизація приміщень для утримання тварин, вартість утримання таких приміщень, амортизація відповідного обладнання, вартість кормів, засобів захисту від хвороб тощо);

- отримання продукції (зарплата з нарахуваннями працівників, які відокремлюють продукцію від тварин, амортизація і вартість утримання відповідного обладнання тощо).

Усі ці витрати обліковують на рахунок 23 «Виробництво».

Отримана сільськогосподарська продукція оприбутковується на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»: Дебет 27 Кредит 23 — за виробничою собівартістю чи за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. В останньому випадку різниця між собівартістю і справедливою вартістю відображається записом: Дебет 940 Кредит 23 (якщо собівартість вища за справедливую вартість) чи Дебет 23 Кредит 710 (якщо справедлива вартість вища за собівартість).

Як розподілити витрати звітного періоду між отриманими в звітному періоді основною, побічною продукцією та додатковими біологічними активами (приплодом)?

Як правило, протягом звітного періоду одночасно отримують основну, побічну продукцію і додаткові біологічні активи. Тому всі витрати потрібно розподіляти між ними.

Для з'ясування цього питання слід звернутися до Методичних рекомендацій № 132 (застосовуються з урахуванням зауважень, викладених у листі № 31-34000-20-5/26023). Залежно від виду продукції і додаткових біологічних активів застосовується певний алгоритм розподілу витрат.

Щодо побічної продукції — гною, то відповідно до п. 9.2 Методичних рекомендацій № 132 вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат, які включають витрати на його прибирання та доставку до місця зберігання, вартість підстилки. Вартість 1 т гною визначається діленням загальної суми обчислених витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній виходячи з вмісту сухих речовин.

Однак зазначена оцінка за справедливою вартістю (зменшеною на очікувані витрати на місці продажу) чи виробничою собівартістю застосовується тільки при первісному визнанні. Потім на дату балансу сільськогосподарська продукція після первісного визнання оцінюється згідно з нормами ПБО 9. Нагадаємо, що відповідно до п. 24 цього ПБО запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

2.5. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень

Витрати на формування основного стада і вирощування багаторічних насаджень становлять особливу групу капітальних вкладень сільськогосподарських підприємств. Формування основного стада може здійснюватися як за рахунок придбання продуктивної і робочої худоби, так і за рахунок переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у своєму господарстві.

Придбання тварин для поповнення основного стада оформляють супровідними документами постачальника: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, актами закупівлі тварин тощо. Оцінюють таких тварин за вартістю придбання відповідно до вимог П(С)БО 7. Для переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у власному господарстві, складають «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) та «Акт на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97). Власний молодняк при переведенні в основне стадо оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, яка була визначена на останню дату балансу і за якою його відображено в обліку на дату переведення в основне стадо.

Облік витрат на формування основного стада ведуть на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», застосовуючи такі бухгалтерські проведення (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Відображення в обліку операцій з формування основного стада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Придбано дорослих тварин у постачальника для формування основного стада: - на купівельну вартість без ПДВ; - на суму ПДВ	153 641	631 631
2	Відображено вартість власних автотранспорту з перевезення тварин, куплених для формування основного стада	155	2342
3	Нарахована оплата праці (з нарахуваннями) за доставку тварин, куплених для формування основного стада	155	661, 651
4	Відображені витрати на відрядження працівників, пов'язані із формуванням основного стада	155	372
5	Переведено в основне стадо молодняк тварин, вирощений у власному господарстві	155	212
6	Оприбутковано у складі основного стада тварин, куплених зі сторони та вирощених у власному господарстві	163	155

Аналітичний облік витрат на формування основного стада ведуть безпосередньо у журналі-ордері № 8 с.-г. окремо за видами тварин та джерелами їх надходження.

Дорослих продуктивних тварин основного стада обліковують на субрахунку 163 (164) «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю» синтетичного рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи». Ті ж дорослі тварини, які не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунку 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Аналітичний облік дорослих тварин ведуть за їх видами та господарським призначенням (корови, бугаї-плідники, воли робочі, свиноматки, кнури-плідники, кобили

племінні, кобили робочі, жеребці племінні, мерини тощо) в окремій відомості до журналу-ордеру № 8 с.-г. та у картках інвентарного обліку.

Закладання і вирощування багаторічних насаджень є складовою галузі рослинництва, тому аналітичний облік цих витрат ведуть у розрізі окремих видів насаджень (сади плодові, ягідники, виноградники, хмільники, полезахисні лісові смуги тощо) у «Виробничому звіті» ф. № 10.3а с.-г. за тими ж статтями, що й у рослинництві, із зазначенням дати закладання та місцезнаходження.

Облік витрат із закладання та вирощування багаторічних насаджень обліковують на субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» до синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», на якому накопичують витрати протягом звітного періоду, після чого їх списують на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю». При досягненні багаторічними насадженнями експлуатаційного віку спеціальна комісія, призначена керівником господарства, оглядає їх та складає «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію» (с.-г. об., ф. № 54) або «Акт приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень» (с.-г. об., ф. № 54а). На підставі цих документів у бухгалтерії багаторічні насадження зараховують до складу діючих (використовуваних за призначенням) і переносять їх вартість на субрахунок 161 (162) «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю». Багаторічні насадження, не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на субрахунок 108 «Багаторічні насадження» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Після закінчення терміну корисного використання для списання з балансу даного виду активів складають «Акт на списання багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 58). Господарські операції із закладання і вирощування багаторічних насаджень відображають в обліку такими бухгалтерськими проводками (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення в обліку операцій із закладання і вирощування багаторічних насаджень

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Списано вартість посадкового матеріалу, витраченого на закладання багаторічних насаджень	155	208
2	Нарахована оплата праці з роботи із закладання і вирощування багаторічних насаджень з нарахуваннями на соціальні заходи	155	661, 651
3	Списано вартість палива та інших матеріальних цінностей, витрачених на вирощування багаторічних насаджень	155	20, 22
4	Списано вартість послуг допоміжних виробництв із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165, 166	155
5	Оприбутковано продукцію від молодих насаджень до передачі їх в експлуатацію	271	155
6	Списано витрати із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165, 166	155
7	Переведено багаторічні насадження до складу (дорослих) експлуатованих	161, 162	165, 166

Протягом терміну корисного використання витрати по догляду та утриманню багаторічних насаджень обліковують у складі витрат рослинництва. На багаторічні насадження, які оцінені за первісною вартістю, в період їх експлуатації нараховують амортизацію за одним з методів, рекомендованих П(С)БО 7 «Основні засоби».

Аналітичний облік багаторічних насаджень ведуть у спеціальній «Інвентарній картці обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)» (с.-г. об., ф. № 29). Періодично проводять інвентаризацію багаторічних насаджень, результати якої оформляють «Інвентаризаційним описом багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 163).

2.6. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв

До підсобних промислових виробництв сільськогосподарських підприємств відносять, в першу чергу, виробництва з переробки сільськогосподарської продукції (млини, крупорушки, олійниці, засолювальні та сушильні пункти і т. ін.), пункти забою тварин і птиці, виготовлення цегли, черепиці та інших будівельних матеріалів з місцевої сировини або відходів основного виробництва, виготовлення сувенірів тощо. Метою створення таких виробництв є більш раціональне використання сільськогосподарської продукції та утилізація побічної продукції і відходів основного виробництва, підвищення рівня зайнятості сільського населення у міжсезонні періоди, а також — збільшення доходів сільськогосподарських підприємств.

Облік витрат і виходу продукції зазначених виробництв ведуть на субрахунок 233 «Промислове виробництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». Для кожного виду таких виробництв відкривають окремий аналітичний рахунок у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г. Облік ведуть за такими статтями витрат: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, сировина і матеріали (за вирахуванням зворотних відходів), роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, амортизація, витрати на організацію виробництва і управління (загальновиробничі), інші витрати (в тому числі й втрати від браку).

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції підсобних промислових виробництв здійснюють різними методами залежно від типу виробництва та особливостей технологічного процесу: попроцесним (простим або попередільним) та позамовним.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва (молоко, зерно, овочі, худоба тощо), використана для переробки у підсобних виробництвах, оцінюється за ціною первісного визнання (справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або фактичною чи нормативною собівартістю при неможливості визначення справедливої вартості). Покупну сировину і матеріали оцінюють за цінами придбання.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати підсобних промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні накладні, акти на вибуття худоби і птиці, лімітно-забірні карти тощо. У млинах приймання зерна на переробку оформляють «Помольною квитанцією» (с.-г. об., ф. № 122). Суми нарахованої оплати праці працівникам промислових виробництв відображають у «Нарядах на відрядну роботу» бригадних (с.-г. об., ф. № 70) або індивідуальних (с.-г. об., ф. № 70а), «Табелях обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Облікових листках праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а). Усі ці документи є підставою для записів у «Журналі обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв оформляють різними первинними документами, специфічними для кожного виду виробництва. Так, вихід м'яса та субпродуктів від забою тварин указують на звороті «Акта на вибуття тварин і птиці» і за накладною відправляють на склад; вихід пиломатеріалів оформляють спеціальною відомістю; цеглу оприбутковують на підставі акта, який складають на кожну окрему партію цегли, одержану від випалювання; переробку овочів, плодів, ягід оформляють «Звітом про переробку продукції» (с.-г. об., ф. № 123). У цьому звіті показують кількість

фактично використаної сировини, матеріалів, тари тощо і фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях. На сепараторних пунктах з цією метою складають «Відомість переробки молока й молочних продуктів» (с.-г. об., ф. № 124), а у цехах по забою птиці у спеціалізованих господарствах — «Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції» (с.-г. об., ф. № 110).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв протягом звітного періоду обліковують за кредитом субрахунка 233 та дебетом рахунків 20, 22, 26 або 27. У кінці року визначають фактичну собівартість виробленої продукції та коригують її облікову оцінку до рівня фактичної собівартості.

У підсобних промислових виробництвах собівартість виробленої продукції визначають на умовах франко-склад. У разі одночасної переробки власної і давальницької сировини калькуляцію виконують у два етапи: спочатку обчислюють собівартість переробки одиниці сировини, а потім визначають собівартість власної готової продукції.

Собівартість переробки одиниці сировини визначають діленням всіх витрат на переробку на кількість переробленої сировини (власної та давальницької разом). При цьому переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт (надання послуг) на сторону і її собівартість списується з кредиту субрахунка 233 безпосередньо у дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Собівартість власної готової продукції визначають діленням суми витрат на переробку (без витрат на переробку давальницької сировини), враховуючи і вартість сировини власного виробництва (за мінусом вартості використаних відходів та побічної продукції за цінами можливої реалізації або використання), на кількість одержаної з переробки готової продукції.

Методика калькулювання собівартості продукції окремих виробництв має свої специфічні особливості. Основні витрати, як правило, прямо відносять на собівартість конкретного виду продукції, а непрямі витрати розподіляють між окремими видами готової продукції умовно (пропорційно попередньо встановленій базі розподілу):

а) у плодоовочеконсервному виробництві — кількості виготовлених умовних банок консервів;

б) у пунктах соління — масі виготовленої продукції;

в) у сушільних пунктах — центнеро-дням сушіння окремих плодів, ягід;

г) у підрозділах з переробки та приготування кормів — масі використаної сировини;

д) у млинах і крупорушках — умовній кількості переробленої сировини, виходячи із співвідношення продуктивності млина при переробці різних видів сировини;

е) у хлібопекарнях, пунктах переробки молока — виручці від реалізації окремих видів виготовленої продукції і т. ін.

Після списання калькуляційних різниць субрахунків 233 у більшості випадків закривається. Дебетове сальдо може залишитися лише на окремих аналітичних рахунках при наявності незавершеного виробництва.

2.7. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв

У більшості великих сільськогосподарських підприємств, крім основних галузей (рослинництва і тваринництва), є допоміжні виробництва, які виконують роботи і надають послуги, як правило, іншим підрозділам всередині підприємства і порівняно рідко — стороннім підприємствам та громадянам. До таких виробництв відносять: ремонтно-механічні майстерні, електро-, водо- і газопостачання, автомобільний і гужовий транспорт. Витрати, виконані роботи і надані послуги таких виробництв обліковують на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». Залежно від виду допоміжних виробництв субрахунок 234 має відповідні субрахунки другого порядку:

- 2341 «Ремонтні виробництва»;
- 2342 «Автомобільний транспорт»;
- 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)»;
- 2344 «Водопостачання»;
- 2345 «Гужовий транспорт».

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г., підсумки якого щомісяця переносять безпосередньо до журналу № 8 с.-г.

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв, крім гужового транспорту, визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому всередині підприємства, оцінюють за плановою собівартістю і не коригують. Аналітичні рахунки обліку витрат закривають у такій послідовності: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтні виробництва, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Розглянемо коротко особливості обліку витрат, виконаних робіт (наданих послуг) та визначення їх собівартості в окремих допоміжних виробництвах.

2.7.1. Облік у ремонтних виробництвах

Облік витрат у ремонтних майстернях ведуть позамовним методом. На кожен об'єкт основних засобів, що підлягає ремонту, після його детального огляду складають «Відомість дефектів на ремонт машин» (с.-г. об., ф. № 130), на підставі якої оформлюють документи на видачу запасних частин та ремонтних матеріалів і наряди на оплату праці за виконані ремонтні роботи.

Після закінчення ремонту «Відомість дефектів» разом з іншими документами надходить до бухгалтерії, де визначають його фактичну собівартість.

Прямі витрати на ремонт тракторів, комбайнів, машин та устаткування обліковують у «Журналі обліку затрат у ремонтній майстерні» (с.-г. об., ф. № 36) по кожній машині зокрема, а по сільськогосподарських машинах та роботах з виготовлення інвентаря — на загальних рахунках. Облік прямих витрат ведуть у розрізі таких статей: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги.

Загальні витрати майстерні обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати». До них відносять амортизаційні відрахування та витрати на ремонт будівлі і обладнання ремонтної майстерні, оплату праці з нарахуваннями керівника майстерні та інженера-технолога, вартість використаного спецодягу тощо. Суму цехових витрат ремонтної майстерні розподіляють і списують на окремі ремонти пропорційно до витрат прямої оплати праці.

Вартість закінчених ремонтів щомісячно списують з кредиту субрахунка 2341 в дебет рахунків обліку витрат замовників послуг (23, 91, 92, 93 та ін.).

2.7.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту

Витрати на утримання і експлуатацію вантажного автотранспорту сільськогосподарські підприємства обліковують на субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт». Основним первинним документом обліку роботи вантажного автомобіля є «Подорожній лист вантажного автомобіля» (т.ф. № 2). За даними подорожніх листів по кожному автомобілю і водію складають «Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту» (с.-г. об., ф. № 38), до якої заносять дані про кількість годин роботи водія, суму нарахованої зарплати, витрати нафтопродуктів, обсяг виконаних робіт (у машино-днях, тоннах перевезених вантажів і тонно-кілометрах виконаних робіт).

Витрати на утримання автотранспорту списують в дебет субрахунка 2342 на підставі різних видаткових документів: накладних, лімітно-забірних карт, нарядів на відрядну роботу тощо. Облік витрат ведуть за такими статтями: паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, витрати на оплату праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі «Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту» і відносять на об'єкти обліку витрат (дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 99 та ін.) з кредита субрахунка 2342. На кредиті цього субрахунка, крім вартості виконаних робіт, відображають вартість відпрацьованого мастила, спрацьованої автогуми та запасних частин, металообробку (за цінами можливого використання або реалізації), отриманих при ремонті та техобслуговуванні автомобілів, а також вирахуванням із зарплати з водіїв за перевитрати нафтопродуктів. Ці суми зараховують на зменшення собівартості виконаних робіт.

При автоматизації обліку показники використання вантажних автомобілів відображають у машинограмах «Відомість експлуатаційних показників роботи вантажних автомобілів» (окремо за гаражними номерами і марками автомобілів та за табельними номерами водіїв).

По вантажному автотранспорту обчислюють собівартість 10 ткм вантажних перевезень та одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і роботи автомобілів на перевезенні людей.

Калькуляційні розрахунки починають з визначення собівартості одного машино-дня роботи автомобілів. Для цього загальну суму витрат на утримання і використання автомобілів (у тому числі й спеціальних) за мінусом сум, віднесених на зменшення витрат (спрацьованих мастил та ін.), ділять на загальну кількість відпрацьованих машино-днів (крім днів на роботах із самообслуговування). Визначену таким чином собівартість одного машино-дня помножують на кількість машино-днів роботи спеціальних автомобілів та автомобілів з погодинною оплатою (на перевезенні людей, чергуванні тощо) та визначають загальну суму витрат на такі роботи, яку списують на відповідні рахунки споживачів послуг.

Для визначення собівартості одиниці роботи автомобілів на вантажних перевезеннях із загальної суми витрат по автотранспорту виключають витрати на роботи спеціальних автомобілів та автомобілів на перевезенні людей і одержану суму ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних автомобілями на перевезенні вантажів.

Витрати на утримання і використання автомобілів розподіляють і відносять на користувачів пропорційно кількості спожитих послуг у машино-днях або тонно-кілометрах, оцінених за фактичною собівартістю одиниці вимірювання цих послуг. При цьому дебетують рахунки обліку витрат споживачів послуг (15, 20, 23, 90, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2342. Такі розрахунки та списання рекомендується виконувати щомісяця, після чого субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» закривається.

2.7.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання

До енергетичних виробництв (господарств) у сільськогосподарських підприємствах відносять електро-, тепло- і газопостачання та роботу холодильного обладнання. Витрати на ці виробництва обліковують на субрахунку 2343, а витрати на водопостачання — на субрахунку 2344. На цих субрахунках обліковують витрати на об'єкти, що мають загальногосподарське значення або ж обслуговують декілька підрозділів, галузей, видів діяльності. Витрати ж на ті виробництва, що обслуговують окремі конкретні виробничі об'єкти (наприклад, охолодження молока на фермі, опалення приміщення контори, водопостачання літнього табору ВРХ тощо) відносять до прямих витрат відповідної галузі або виду діяльності. Це ж стосується і електрогенераторів, змонтованих на окремих робочих машинах і механізмах (зварювальних, доїльних, стригальних тощо),

артезіанських скважин, що забезпечують водою окремі ферми, літні табори або групи тварин.

До витрат енергетичних виробництв відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією і ремонтом енергетичного господарства, а також вартість одержаних зі сторони води, електроенергії, газу, тепла тощо і їх транспортування до споживачів (утримання і ремонт внутрішньогосподарських електромереж, водогонів, паропроводів, насосних станцій і т. ін.). Облік витрат ведуть на окремих аналітичних рахунках по кожному виду виробництв за такими статтями: паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, енергія, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Об'єктом калькуляції у цих виробництвах є кількість енергії, холоду, пару, води, стислого повітря у відповідних натуральних одиницях виміру, відпущених окремим споживачам (внутрішнім або зовнішнім) за показаннями відповідних лічильників. При цьому не враховуються втрати енергії та води при їх транспортуванні (у передавальній мережі) та на власні потреби відповідного виробництва. За відсутності спеціальних лічильників кількість використаної енергії та води визначають розрахунково, виходячи з потужності та тривалості роботи агрегатів, площі споруд, тривалості використання та об'єму холодильників тощо. Обсяги наданих послуг визначають щомісяця на підставі звітів завідуючих відповідним господарством: «Звіту про використання електроенергії» (с.-г. об., ф. № 127), «Звіту по складу-холодильнику» (с.-г. об., ф. № 111), «Звіту про витрачання газу» (довільної форми) і т. ін.

Калькуляційними одиницями в енергетичних господарствах є: з електропостачання — 10 кВт-год електроенергії, з теплопостачання — 1 Гкал теплоенергії, з газопостачання — 1 м³ газу (природного) або 1 кг газу (скрапленого), з холодильного обладнання — один центнеро-день зберігання продукції (сировини) у холодильниках, з водопостачання — 1 м³ води. Собівартість калькуляційної одиниці перелічених послуг визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на відповідне господарство, на кількість наданих цим господарством послуг окремим споживачам.

Витрати на енергетичні виробництва (господарства) та водопостачання щомісяця списують із субрахунків 2343 та 2344 на рахунки обліку витрат відповідних споживачів послуг пропорційно кількості наданих послуг за їх фактичною собівартістю.

Субрахунки 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» та 2344 «Водопостачання» при цьому закриваються.

2.7.4. Облік витрат на утримання робочої худоби

Витрати на утримання всіх видів робочої худоби (коней, волів, верблюдів та ін.), за винятком витрат на вирощування молодняка цих тварин, обліковують на дебеті субрахунка 2345 «Гужовий транспорт». Облік витрат ведуть за такими статтями: корми, засоби захисту тварин, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Аналітичний облік ведуть у розрізі окремих виробничих підрозділів (бригад, ферм).

На кредиті субрахунку 2345 протягом року відображають планову вартість наданих послуг, а також планову вартість приплоду і гною, одержаних від робочої худоби. На вартість одержаного приплоду дебетують субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», а на вартість гною — субрахунки 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (гній у буртах або гноєсховищах) та 231 «Рослинництво» (гній, внесений як добриво під сільськогосподарські культури).

Основним документом, у якому відображають обсяг роботи, виконаної робочою худобою, є «Обліковий лист праці та виконаних робіт», який застосовують у двох варіантах: бригадний (с.-г. об., ф. № 66) та індивідуальний (с.-г. об., ф. № 66а). По

кожному виду робіт у цьому документі записують кількість відпрацьованих коне(воло)-днів. Загальну кількість відпрацьованих за місяць коне(воло)-днів та їх розподіл за споживачами наводять у Звіті про використання робочих коней (довільної форми), який складає старший конюх або бригадир.

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, виходячи з кількості відпрацьованих коне-днів та їх планової собівартості. На вартість списаних послуг дебетують рахунки обліку витрат споживачів (15, 20, 22, 23, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

Фактичну собівартість послуг гужового транспорту визначають в кінці року перед складанням річного звіту. При цьому обчислюють середню фактичну собівартість одного робочого дня коней (волів), однієї голови приплоду і одного кормо-дня утримання робочої худоби.

Собівартість одного кормо-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби на загальну річну кількість кормо-днів. Собівартість однієї голови приплоду робочих коней обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней. Собівартість одного робочого коне-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (за вирахуванням вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість робочих коне-днів (за винятком днів на самообслуговуванні). При цьому вартість гною оцінюють за сумою витрат на підстилку та прибирання і вивезення гною. Після визначення фактичної собівартості приплоду та послуг робочої худоби їх планову собівартість коригують до фактичної досписуванням (або сторнуванням) калькуляційних різниць з кредиту субрахунка 2345 у дебет рахунків обліку приплоду та користувачів послуг. Після цих записів субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» закривається і сальдо на кінець року не має.

2.8. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку

До складу машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств відносять трактори, комбайни, причіпні та навісні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітки ґрунту, догляду за посівами, збирання врожаю, виконання транспортних робіт і т. ін. Складовою машинно-тракторного парку є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби відповідного призначення. У великих та середніх господарствах усі ці засоби організаційно зосереджені в окремих виробничих підрозділах, які виконують досить значний обсяг польових і транспортних робіт, що зумовлює необхідність належної організації обліку і контролю як за витрачанням ресурсів, так і за ефективністю використання машин і механізмів. Згідно з діючою «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженою наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291, облік витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Але зазначена методика обліку може бути ефективною лише у малих сільськогосподарських підприємствах, де ця техніка зосереджена у невеликій кількості, організаційно розпорошена, а облік витрат на її використання не може бути органічно відокремленим від інших технологічних операцій відповідної галузі. У великих і середніх підприємствах з цією метою доцільно використовувати окремий субрахунок 235 «Витрати на утримання машин і обладнання», до якого відкривати субрахунки другого порядку:

2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку»;

2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На цих субрахунках доцільно накопичувати лише ті витрати, які неможливо при їх здійсненні прямо віднести на конкретні об'єкти обліку витрат (амортизація техніки, споруд і обладнання, витрати на їх ремонт, загальновиробничі витрати машинно-

тракторного парку і т. ін.). Ті ж витрати, які організаційно можна ідентифікувати з конкретним об'єктом обліку витрат або об'єктом обчислення собівартості, обліковують у складі прямих виробничих витрат таких галузей, культур, груп тварин тощо.

До таких витрат відносять витрати на паливе, оплату праці трактористів-машиністів та нарахування на соціальні заходи.

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин на польових роботах є «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67), а на транспортних роботах тракторів — «Дорожній лист трактора» (с.-г. об., ф. № 68). Облік у тракторній бригаді веде обліковець-заправник або сам бригадир.

Обліковий лист тракториста-машиніста розрахований на 15 днів. Виписують його окремо на кожного тракториста. До нього кожен день записують кількість та якість виконаної роботи, витрати пального, заробіток тракториста, кількість виконаних машино-змін, обсяг виконаної роботи в умовному еталонному обчисленні. Облікові листи підписують тракторист, бригадир, агроном.

На їх підставі у бухгалтерії складають «Накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а) та «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

При автоматизації обліку відповідні дані накопичують у машинограмах «Особовий рахунок тракториста-машиніста» та «Відомість експлуатаційних показників роботи тракторів».

Узагальнений облік роботи машинно-тракторного парку ведуть в умовних еталонних гектарах. З цією метою обсяги усіх робіт, виконаних тракторами, перераховують в умовні еталонні гектари шляхом множення кількості фактично виконаних нормо-змін на відповідний коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в умовні еталонні. Умовні еталонні гектари використовують для оцінки ефективності роботи тракторів та розподілу витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку.

Облік витрат на роботи тракторів на сільськогосподарських і транспортних операціях ведуть на одному аналітичному рахунку у складі субрахунка 2351 за такими статтями: матеріальні витрати (паливо на транспортні роботи, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети); оплата праці з нарахуваннями на соціальні заходи (крім оплати праці трактористів-машиністів за роботи у рослинництві); амортизація; інші витрати.

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунка 2351 відображають тільки планову собівартість фактично виконаних транспортних робіт тракторів (у тонно-кілометрах і еталонних гектарах), списують їх на споживачів послуг (дебет рахунків 15, 20, 21, 22, 23, 91, 92 та ін.). У кінці року дебетове сальдо субрахунка 2351 розподіляють пропорційно загальній кількості виконаних робіт в умовних еталонних гектарах між окремими культурами (групами культур) і транспортними роботами тракторів та досписують їх на відповідні рахунки.

Витрати на утримання і експлуатацію комбайнів та інших самохідних машин обліковують на субрахунку 2352 за тими ж статтями, що й витрати на роботу тракторів. При значній кількості та великій різноманітності таких механізмів для обліку витрат з кожного їх виду відкривають окремий аналітичний рахунок: витрати на експлуатацію зернових комбайнів, кукурудзозбиральних, бурякозбиральних комбайнів і т. ін.

На кредиті субрахунка 2352 протягом року не роблять жодних записів, а в кінці року всі витрати списують за окремими статтями на відповідні культури пропорційно до зібраної площі.

При цьому дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 2352.

Аналітичний облік витрат на субрахунку 235 ведуть у «Виробничому звіті» (ф. № 10-3б с.-г.). При цьому для кожного аналітичного рахунку складають окремий примірник звіту. Витрати у звіті обліковують за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі статей витрат, а у другій частині цього звіту таким же чином відображають обсяги

і вартість виконаних робіт (наданих послуг). Підсумки звітів щомісяця переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 8 с.-г.».

2.9. Облік готової продукції та її реалізації

До готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та переробних промислових підприємств, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі у невиробничу сферу тощо); продукцію, яка призначена для споживання як корми або насіння безпосередньо у господарстві (у тому числі відходи, побічна продукція, зелена маса, саджанці для закладання та ремонту власних багаторічних насаджень). Для обліку такої продукції призначено синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», до якого відкривають окремі субрахунки за галузями виробництва.

Сільськогосподарську продукцію при її первинному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Некондиційна сільськогосподарська продукція (при відсутності активного ринку на неї) може оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну продукцію з коригуванням на рівень якості і придатності до використання. Побічна сільськогосподарська продукція (солома, стебла кукурудзи тощо) при відсутності для неї активного ринку може оцінюватися за нормативними витратами на збирання, транспортування, скиртування та іншими витратами на заготівлю цієї продукції.

Продукція зернових культур (крім кукурудзи на зерно) прибуткується у бункерній масі, яка визначається зважуванням зерна після надходження його від комбайна на тік. Після досушування та очищення зерна визначають його реальну (амбарну) масу.

Усушку зерна та масу мертвих відходів (насіння, листя і стебла бур'янів, полова, земля і т. ін.) відносять на зменшення валового збору зерна методом «червоного сторно»:

Д-т субрах. 271 «Продукція рослинництва»,

К-т субрах. 231 «Рослинництво».

Зерно кукурудзи надходить від комбайна на тік, як правило, в качанах. Для визначення фізичної маси зерна кукурудзи базисної вологості виконують спеціальні розрахунки, використовуючи дані лабораторного аналізу.

Посівне зерно, зібране із сортів насінних ділянок, зберігають і обліковують окремо. При його реалізації, крім товарно-транспортної накладної, обов'язково виписують «Сортове свідоцтво» (с.-г. об., ф. № 213). Аналогічно оформляють реалізацію сортового насіння інших культур, для чого використовують «Свідоцтво про сортову картоплю» (с.-г. об., ф. № 217), «Свідоцтво про гібридне насіння» (с.-г. об., ф. № 219) та ін.

Вартість зелених кормів, згодованих тваринам шляхом випасу, відображають в обліку як витрати тваринництва без їх оприбуткування на рахунку 27. На підставі відповідних документів, складених за участі представників агрономічної та зоотехнічної служби, витрати на вирощування згодованих шляхом випасу кормів списують таким проведенням:

Д-т субрах. 232 «Тваринництво» (відповідна облікова група тварин),

К-т субрах. 231 «Рослинництво» (відповідна культура або група культур).

Продукцію господарського використання тварин (молоко, яйця, мед, коconi тутового шовкопряда тощо) оприбутковують на дебет субрахунка 272 «Продукція тваринництва» аналогічно оприбуткуванню продукції рослинництва. Продукцію вирощування та відгодівлі сільськогосподарських тварин і птиці (додаткові біологічні активи — приплід, приріст живої маси тварин) оприбутковують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Відповідно до цього облікову вартість реалізованої продукції рослинництва, господарського використання тварин та переробки сільськогосподарської продукції списують бухгалтерською проводкою:

Д-т субрах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»,
К-т рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»,
а вартість реалізованих тварин у живій масі —
Д-т субрах. 901 — К-т рах. 21.
Облік доходу від реалізації та витрат на збут ведуть у загальноприйнятому порядку.

2.10. Облік єдиного податку для платників четвертої групи

Чергова податкова реформа запроваджена в Україні з 1 січня 2015 р. Зокрема, відмінено фіксований сільськогосподарський податок, а замість нього запроваджено єдиний податок для платників четвертої групи. Насправді ці зміни досить формальні — відбулося формальне включення фіксованого сільгосподатку до складу єдиного податку. Самі правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників майже не змінилися.

В 2015 році, як і раніше, сільськогосподарські товаровиробники (далі — с.-г. товаровиробники) можуть обрати спеціальний податковий режим. Але якщо до 2015 року це називалося фіксованим сільськогосподарським податком (далі — ФСП), який регулювався главою 2 розділу XIV ПКУ, то зараз с.-г. товаровиробникам пропонується сплачувати єдиний податок (далі — ЄП), перебуваючи у складі четвертої групи платників ЄП. Відповідні норми, що регулювали сплату фіксованого с.-г. податку, перенесені до глави 1 розділу XIV ПКУ (зміни до ПКУ, внесені Законом України від 28 грудня 2014 року N 71-VIII).

Вимоги до с.-г. товаровиробників, які потрібно виконати для того, щоб сплачувати ЄП у складі четвертої групи, наведені у ст. 291 ПКУ. Зокрема, залишено вимогу про частку с.-г. товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, який має дорівнювати або перевищувати 75 % (пп. 4 п. 291.4 ПКУ). Поняття частки с.-г. товаровиробництва для цілей глави 1 розділу XIV ПКУ визначено пп. 14.1.262 ПКУ — це «питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку».

Які доходи слід включати до розрахунку, визначено у пп. 298.8.3 ПКУ. Зокрема, це доходи від:

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать с.-г. товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування;
- реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

У разі коли сільськогосподарське підприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 — 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі

виноматеріали для виробництва готової продукції, включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг:

- послуги зі збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги зі зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

- послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю).

Крім того, у пп. 291.4.2 ПКУ вказано, що на підприємствах з племінної справи у тваринництві до продукції власного виробництва також належать племінні (генетичні) ресурси, придбані в інших селекційних центрах, на підприємствах із племінної справи у тваринництві та реалізовані вітчизняним підприємствам для осіменіння маточного поголів'я тварин.

На відміну від платників ЄП 1-3 груп, для платників ЄП 4 групи не встановлено обмежень щодо кількості найманих осіб та річної суми доходу, як, власне, це було і до 2015 р. — цих обмежень не існувало для платників ФСП.

Додаткові умови для перебування в четвертій групі платників ЄП встановлено у пп. 291.4.3 — 291.4.7 ПКУ. Перспективи щодо ЄП для тих с.-г. товаровиробників, які утворюються шляхом реорганізації, встановлені пп. 291.4.3 — 291.4.6 ПКУ. Умова дотримання 75-% частки с.-г. товаровиробництва за попередній податковий рік поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються. У цьому випадку стати платником ЄП нове сільськогосподарське підприємство може в рік такого злиття або приєднання, якщо за попередній рік дотримано умову 75% всіма підприємствами, які взяли участь в утворенні нового с.-г. товаровиробника (пп. 291.4.4 ПКУ);

- кожному окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу. У цьому випадку стати платником ЄП можна з наступного року, при умові дотримання частки у розмірі 75% за попередній податковий рік (пп. 291.4.6 ПКУ);

- особу, утворену шляхом перетворення. Обрати спрощену систему можна у році перетворення з дотриманням частки 75% сільськогосподарського товаровиробництва попереднього року (пп. 291.4.5 ПКУ).

Новоутворені с.-г. товаровиробники можуть стати платниками ЄП лише з наступного року, при умові дотримання частки с.-г. товаровиробництва у минулому році, яка дорівнює або перевищує 75% (пп. 291.4.7 ПКУ).

Є ще три обмеження, які не дозволяють перебувати у четвертій групі платників ЄП (п. 291.5-1 ПКУ):

- якщо дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини) перевищує 50% від загального обсягу власної продукції. Це обмеження не застосовується, якщо підприємство реалізує зрізані квіти, що вирощені на угіддях, які належать с.-г. товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продукти їх переробки.

- якщо с.-г. товаровиробник виробляє підакцизні товари. Винятки — виноматеріали виноградні (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 — 2204 30), вироблені на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують

такі виноматеріали для виробництва готової продукції. Іншими словами, виробники зазначених виноматеріалів можуть бути платниками єдиного податку.

- якщо станом на 1 січня звітного року є податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Для платників ЄП четвертої групи не застосовується обмеження п. 291.6 ПКУ щодо розрахунків виключно в грошовій формі за реалізовану продукцію. Це має сенс лише для платників ЄП першої — третьої груп, у яких об'єктом оподаткування є грошова виручка, яка надходить в касу або на поточний рахунок.

Об'єкт оподаткування ЄП для четвертої групи — с.-г. товаровиробників — платників ЄП залишився такий самий, який був у фіксованого сільськогосподарського податку (ст. 292-1 ПКУ). Отже, об'єкт оподаткування — це площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності платника ЄП або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Права власності або користування земельними ділянками повинні бути оформлені та належним чином зареєстровані (тобто з дотриманням вимог Закону від 01.07.2004р. № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»).

Згідно з п. 292-1.3 ПКУ, підставою для нарахування ЄП четвертої групи є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Для виконання цієї вимоги органи виконавчої влади щомісяця, не пізніше 10 числа наступного місяця (а також за запитом контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки) подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння податку.

Базою оподаткування єдиним податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, для земель водного фонду нормативна грошова оцінка ріллі в АР Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації визначеного станом на 1 січня базового податкового року (п. 292-1.2 ПКУ). Визначається нормативна грошова оцінка центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Зокрема, нормативна грошова оцінка земельних ділянок у межах населених пунктів затверджується відповідною сільською, селищною, міською радою. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, затверджується районними радами, ст. 23 Закону України від 11.12.2003р № 1378-IV «Про оцінку земель».

Ставки ЄП четвертої групи встановлено у відсотках від нормативної грошової оцінки землі, як це і було за часів справляння фіксованого сільськогосподарського податку. Розмір ставок залежить від категорії (типу) земель та їх розташування. Відсоткові ставки ЄП четвертої групи встановлено пп. 293.9.1 — 293.9.6 ПКУ. Єдине, що кардинально змінилося порівняно з фіксованим сільськогосподарським податком — це потрібне збільшення ставок податку.

Як і раніше, при сплаті фіксованого с.-г. податку, звітним періодом для сплати ЄП четвертої групи є календарний рік (п. 294.1 ПКУ). Декларація складається раз на рік та подається до 20 лютого поточного року згідно пп. 295.9.1 ПКУ. На момент підготовки статті декларацію ще не затверджено.

Але зважаючи на те, що правила сплати ЄП четвертої групи майже ідентичні правилам сплати фіксованого сільськогосподарського податку (за винятком підвищення ставок), нам не слід очікувати кардинально нової форми декларації.

У разі надання земельних ділянок в оренду діють вимоги пп. 295.9.6 — 295.9.7 ПКУ. У разі надання сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду в оренду іншому платникові ЄП четвертої групи, орендодавець враховує орендовану площу у своїй декларації. У декларації орендаря така земельна ділянка не враховується, відповідно не є об'єктом оподаткування. Якщо сільськогосподарські угіддя та/або земля водного фонду орендується в особи, яка не є платником ЄП четвертої групи, то навпаки, орендар

враховує таку площу у своїй декларації. У цьому випадку орендовані земельні ділянки є об'єктом оподаткування в орендаря. Таким чином, орендовані земельні ділянки, що підпадають під оподаткування ЄП, будуть оподатковані цим податком, якщо вони використовуються платниками ЄП, навіть на умовах оренди.

Підпунктом 295.9.2 ПКУ встановлено, що ЄП четвертої групи сплачується щоквартально протягом 30 к.д., що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, у таких розмірах від річної суми ЄП: у I кварталі — 10 %; у II кварталі — 10 %; у III кварталі — 50 %; у IV кварталі — 30 %. Раніше фіксований сільськогосподарський податок сплачувався щомісячно. Як і раніше, податок сплачується на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки (пп. 295.9.8 ПКУ).

З 1 січня поточного року ставки єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи збільшені більш ніж на 15% і складають (у відсотках від бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту) - 0,95 (було 0,81);
- ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57 (було 0,49);
- багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57 (було 0,49);
- багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19 (було 0,16); сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту, - 6,33 (було 5,4).

Ставка податку для земель водного фонду не змінилася і становить 2,43%.

Згідно з п. 299.10 ПКУ реєстрація платником ЄП є безстроковою. Але разом з цим с.-г. товаровиробники мають щорічно підтверджувати своє право перебувати у складі платників ЄП четвертої групи. Порядок такого підтвердження аналогічний до порядку обрання спрощеної системи оподаткування, який викладено у пп. 298.8.1 — 298.8.4 ПКУ. Отже, для переходу на ЄП четвертої групи або щорічного підтвердження права на ЄП, с.-г. товаровиробнику потрібно до 20 лютого поточного року подати такі документи:

1. Загальну податкову декларацію на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок (або земель водного фонду внутрішніх водойм), з яких справляється податок, — контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку).

2. Звітну податкову декларацію на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки — контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки.

3. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва — контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

4. Відомості (довідку) про наявність земельних ділянок — контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок. У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

У деяких випадках потрібно подавати уточнену декларацію (пп. 295.9.4 та 295.9.5 ПКУ): у разі припинення платника ЄП шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або у разі зміни площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування.

ЛЕКЦІЯ 3. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

- 3.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі.
- 3.2. Облік надходження товарів та їх зберігання.
- 3.3. Облік витрат обігу.
- 3.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі.
- 3.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі.
- 3.6. Особливості обліку тари.

3.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі

Торгівля — це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів. Згідно з Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1 червня 2000 р. № 1775-III, торгівля — це будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари.

Товар — це продукт праці, вироблений для обміну чи продажу, який має споживчу та мінову вартість.

Згідно з Порядком провадження торговельної діяльності та правила торгового обслуговування населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833, **торгівельна діяльність** провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також ресторанного господарства.

Оптова торгівля — це діяльність з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності [4, 19].

Роздрібна торгівля — це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, в тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування.

Оптова торгівля може здійснюватись через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини. Вона, зазвичай, є проміжною ланкою між виробником продукції і роздрібною торгівлею.

Роздрібна торгівля здійснюється через магазини (продовольчі, непродовольчі, спеціалізовані, універмаги, універсами, торгові комплекси тощо), дрібно-роздрібну мережу (палатки, кіоски, ятки, павільйони, торгові автомати), пересувну мережу (автомагазини, авторозвозки, лавки-автопричепи, візки, розноски, столики). В роздрібній торгівлі товари реалізуються, як правило, кінцевому споживачеві — населенню.

Дохід торгівлі формується за рахунок встановленої націнки на товари.

Ціна товару складається:

в *оптовій торгівлі* — з оптової ціни промислового підприємства (яка сформована із собівартості та прибутку підприємства) та оптово-збутової націнки;

в *роздрібній торгівлі* — з ціни оптової торгівлі (або підприємства) і торгової націнки.

Непрямі податки (ПДВ, акцизний збір) розраховуються понад визначену ціну реалізації на всіх етапах реалізації товарів. У роздрібній торгівлі націнка встановлюється з урахуванням ПДВ. Розмір націнки торгової підприємства визначають самостійно, виходячи із стану ринку.

Розрахунки з покупцями в оптовій торгівлі здебільшого здійснюють у безготівковій формі, в роздрібній — виручка надходить готівкою в каси торгового підприємства.

Згідно із Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265

підприємства торгівлі та громадського харчування повинні здійснювати розрахунки із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Реєстратор розрахункових операцій — це пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або кількості проданих товарів (наданих послуг). До РРО належать: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

РРО повинні бути зареєстровані та опломбовані у встановленому порядку. Дозволяється застосовувати тільки ті РРО, які включені до Державного реєстру. Постановою Кабінету Міністрів України № 199 від 18.02.2002 р. затверджено вимоги до реалізації фіскальних функцій РРО.

У разі виходу РРО з ладу або відключення електроенергії (не більш, як 72 год.) розрахункові операції здійснюються з використанням книги обліку розрахункових операцій та розрахункової книжки.

Статтею 17 Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265 передбачено штрафні санкції за невикористання РРО.

Згідно зі ст. 10 цього Закону та Переліку окремих форм і умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 р. № 1336, затверджений перелік окремих форм та умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено не використовувати РРО, а вести розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій. Зокрема, без РРО можуть здійснюватись пересувна торгівля, роздрібна торгівля на ринках (крім кіосків, магазинів тощо), торгівля газетами, журналами на підприємствах поштового зв'язку, якщо обсяг їх в асортименті перевищує 50 %, продаж транспортних квитків у кіосках і салонах транспортних засобів, продаж страв, безалкогольних напоїв у буфетах вищих навчальних закладів тощо.

Торгова діяльність повинна здійснюватись із дотриманням встановлених вимог, зокрема:

- забезпечення прав споживачів;
- відповідність торгового приміщення санітарним та технічним нормам;
- наявність на видному та доступному місці куточка покупця, в якому розміщується книга відгуків та пропозицій, адреси і номери телефонів органів, що забезпечують захист прав споживачів тощо;
- наявність цінників, документів, що підтверджують якість товарів тощо;
- розміщення торгового патенту, ліцензії відповідно до встановлених законодавством вимог;
- дотримання санітарних вимог;
- наявність контрольних вагів та інших засобів вимірювальної техніки;
- дотримання термінів зберігання товарів;
- дотримання правил продажу відповідних товарів;
- при розрахунках із покупцями має бути забезпечена достатня кількість розмінної монети, приймання зношених купюр та ін.

Бухгалтерський облік у торгівлі, як і в інших галузях, ведеться згідно із законодавством України та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Особливості галузі зумовлюють **особливості обліку** в ній:

1. У торгівлі немає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів. Ці витрати називають витратами обігу і обліковують на рахунках **93** «Витрати на збут» і **92** «Адміністративні витрати».

2. Торгові підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають дорожче — за цінами продажу. В торгівлі облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу [П(С)БО 9], якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно. До прийняття національних стандартів облік за цінами продажу був єдиним дозволеним у роздрібній торгівлі. Це зумовлено великою номенклатурою товарів і продажем їх у невеликій кількості. Вирахувати купівельну і продажну ціну кожних реалізованих 300 г товару недоцільно і трудомістко. Тому при обліку за цінами продажу на підприємствах торгівлі при придбанні товарів на них одразу встановлюється торгова націнка (кредит рахунку **285** «Торгова націнка») і далі визначається обсяг реалізації тільки за цінами продажу. В кінці місяця розраховується сума торгових націнок у продажній вартості реалізованих товарів і, відповідно, купівельна вартість реалізованих товарів.

3. Фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу. Ціни продажу, відповідно, мають встановлюватися в такому розмірі, щоб окупити витрати обігу і забезпечити певний рівень прибутку:

Фінансовий результат = Дохід за цінами продажу (без ПДВ) – – Купівельна ціна реалізованих товарів – Витрати обігу

Специфічні рахунки для обліку в торгівлі: **28** «Товари» (з відповідними субрахунками), крім субрахунку 286, який не є специфічним тільки для торгових підприємств; **902** «Собівартість реалізованих товарів»; **702** «Дохід від реалізації товарів»; **92** «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут» — для обліку витрат обігу.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження та реалізації товарів загалом не дуже відрізняється від схеми обліку на промислових підприємствах. Основна відмінність полягає у відсутності рахунку **23** «Виробництво», немає витрат на виробництво і списання їх на рахунок **26** «Готова продукція».

Оподаткування і податковий облік у торгівлі здійснюються згідно із податковим законодавством.

3.2. Облік надходження товарів та їх зберігання

Товари належать до запасів підприємства і обліковуються згідно з П(С)БО 9.

Запаси — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Оцінка запасів здійснюється при їх придбанні, вибутті та на дату балансу.

Запаси при придбанні (отриманні) або виготовленні зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, у т.ч. витрати зі страхування;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Оцінка вибуття запасів здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод нормативних затрат застосовується для оцінки, насамперед, готової продукції.

Підприємства торгівлі, як зазначалось, застосовують оцінку за цінами продажу, якщо інші методи їм використовувати недоцільно.

Запаси відображають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Уцінка запасів до чистої вартості реалізації є обов'язковою і здійснюється проведенням:

Д-т 946 К-т 28 (20, 22...).

Дооцінювати дозволяється тільки раніше уцінені запаси на суму, не більшу від суми попередньої уцінки тим самим проведенням, але методом сторно.

В оптовій торгівлі товари зазвичай обліковують на субрахунку **281** «Товари на складі», в роздрібній — на рахунку **282** «Товари в торгівлі»; в роздрібній торгівлі можуть використовуватися обидва субрахунки: **281** — для обліку товарів на складі підприємства роздрібною торгівлі, **282** — для обліку товарів у торговому залі.

У роздрібній торгівлі, якщо облік товарів ведеться за цінами продажу, на них при оприбуткуванні встановлюється торгова націнка:

Д-т 282 (281) К-т 285.

Якщо транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) визначають окремо, не включаючи до вартості товарів у момент придбання, їх облік ведеться на субрахунку **289** «Транспортно-заготівельні витрати».

У балансі сальдо рахунку 28 згортається за всіма субрахунками; до валюти балансу включається купівельна вартість товарів.

Надходження товарів, як і інших запасів, оформлюється такими **первинними документами**:

від постачальника надходять документи:

- рахунок-фактура;
- накладна, товарно-транспортна накладна;
- податкова накладна (з податку на додану вартість);
- платіжна вимога-доручення;
- сертифікат якості, гарантійний талон за необхідності;

на підприємстві при отриманні запасів заповнюються документи:

- акт про приймання матеріалів (форма № М-7);
- прибутковий ордер (форма № М-4);
- довіреність (форма № М-2, М-2б, бланк суворої звітності) — видається працівнику для отримання запасів у постачальника;
- товарно-транспортна накладна (при доставці автомобільним транспортом);
- акт про нестачі;
- комерційний акт (в разі нестачі на залізниці);
- платіжна вимога-доручення або платіжне доручення (для оплати вартості отриманих запасів).

Із партією товару постачальник передає товарно-супроводжувальні документи, податкову накладну та платіжний документ (платіжну вимогу-доручення).

Оприбуткування запасів на склад оформлюють прибутковим ордером або актом про приймання. Комірник повинен здійснити приймання товарів за кількістю і якістю. Якщо немає розбіжностей у кількості та якості отриманого товару з тим, який вказано у документах постачальника, можна на документах постачальника ставити штамп або робити напис «Оприбутковано в повному обсязі». Видані довіреності реєструють у журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3); довіреність залишається у постачальника.

Регістром аналітичного обліку з обліку товарів на складі є картка складського обліку (форма № М-12).

Комірник, як правило, щодня передає всі прибуткові і видаткові документи до бухгалтерії з товарним звітом. У товарному звіті наводяться залишки товарів на початок і кінець звітного періоду, дані про надходження і вибуття товарів за кожним прибутковим та видатковим документом.

Бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів наведені в табл. 3.1 на прикладі: торгове підприємство придбало товари вартістю 1000 грн без ПДВ, відповідно, ПДВ — 200 грн; транспортній організації сплачено за доставку товарів від постачальника 250 грн плюс ПДВ — 50 грн.

Інвентаризація товарів і відображення її результатів здійснюється так, як інших запасів згідно з нормативними документами.

Таблиця 3.1

Бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Перша подія – оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	28	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
3	Відображено борг перед транспортною організацією	28	685 (631)	250
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортування	641	685	50
5	Оплачено рахунки постачальника	631	311	1200
6.	Оплачено рахунки транспортної організації	685	311	300

<i>Перша подія – передоплата (транспортні витрати не відображаємо)</i>				
1	Здійснено передоплату за товари	371	311	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200
3	Оприбутковано товари	28	631	1000
4	Списано ПДВ	644	631	200
5	Здійснено залік авансу	631	371	1200

Інвентаризація запасів перед складанням річної звітності проводиться не раніше 1 жовтня. Перед проведенням інвентаризації в бухгалтерії складається інвентаризаційний опис (форма № М-21), результати інвентаризації оформлюються порівняльною відомістю (форма інв. — 19). Надлишки оприбутковуються в інший операційний дохід підприємства, пересортиця переноситься з одного регістра аналітичного обліку до іншого в межах одного синтетичного рахунку запасів:

виявлено надлишки: *Д-т 28 (20, 22...) - К-т 719*;

зроблено залік пересортиці: *Д-т 28 (20) - К-т 28 (20)*.

Нестачі відносять на субрахунок **947** «Нестачі і втрати від псування цінностей». До прийняття рішення про те, на які рахунки списувати нестачі, їх відносять також на позабалансовий субрахунок **072** «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Нестачі запасів можуть списуватись:

- на винних осіб (субрахунок **375** «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»);
- у межах норм природних втрат — на собівартість;
- на інші витрати операційної діяльності (субрахунок **947**), якщо винні не встановлені або нестача виникла внаслідок стихійного лиха, пограбування тощо.

Згідно із Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, нищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 підприємства повинні відшкодовувати нестачі цінностей у двократному розмірі за формулою:

$$P_3 = [(B_v - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + \text{Акцизний збір}] \times 2 \quad (3.1)$$

де P_3 — розмір збитків;

B_v — балансова вартість активу;

A — сума нарахованої амортизації (для необоротних активів);

$I_{\text{інф}}$ — індекс інфляції.

У результаті проведення інвентаризації виявляють неходові, залежалі, зіпсовані товари, крадіжки, товарні втрати.

Товарні втрати бувають нормовані та ненормовані.

Нормовані — це природні втрати, ламання, бій (посуду, новорічних іграшок, порцелянових виробів тощо), втрати в магазинах самообслуговування.

Ненормовані — втрати понад встановлені норми, які зумовлені порушенням правил зберігання товарів, розтратами, крадіжками, уціненням виробів застарілих моделей.

Природні втрати — це втрати при перевезенні, зберіганні та реалізації товарів, які зумовлені фізично-хімічними властивостями товарів (витікання, висихання, розтрушування). Граничні норми природних втрат встановлюються державними органами [Постанова Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження норм природних втрат продовольчих товарів та інструкцій з їх застосування» від 02.04.87 р. № 88.] у відсотках до кількості відповідних товарів.

При інвентаризації нестачі в межах норм природних втрат списуються на витрати обігу (Д-т 93).

Передпродажна підготовка товару — один із важливих етапів реалізації товару, оскільки часто дозволяє швидко продати товар, а в деяких випадках є навіть обов'язком

продавця (наприклад, при реалізації автомобілів). Перепаковування або зручне розфасовування окремих продуктів харчування може залучити додаткових покупців.

До передпродажних витрат також можна віднести затрати:

- на приведення маркування імпортованих товарів у відповідність із вимогами українського законодавства;

- фасування, передпродажне сортування і стікерування;

- зберігання, у тому числі на утримання холодильного обладнання, та ін.

Більш повний перелік заходів, що відносяться до передпродажної підготовки товарів, указано в п. 3.6 Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції від 22.05.02 р. № 145 (далі – Методрекомендації № 145).

Витрати на передпродажну підготовку товарів відносяться на витрати на збут і відображаються за дебетом рахунка **93** (п. 35 Методрекомендацій № 145). Рекомендовану кореспонденцію рахунків з обліку витрат на передпродажну підготовку товарів наведено в додатку до тих самих Методрекомендацій.

3.3. Облік витрат обігу

Витрати обігу— це представлені в грошовій формі витрати підприємства торгівлі на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача.

Витрати обігу обліковують [П(С)БО 16] на рахунках **93** і **92**; окремо, як і в інших галузях, обліковують інші операційні (рахунок **94**), фінансові (рахунки **95**, **96**) та інші витрати. Згідно з Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 до складу витрат обігу включаються операційні витрати (рахунки **92**, **93**, **94**), відсотки за кредит (субрахунок **951**) та ТЗВ (субрахунок рахунка **28**), які припадають на реалізовані товари. (Нагадуємо, що ТЗВ, пов'язані з придбанням товарів, включаються до вартості товарів). Надалі розглядатимемо, переважно, рахунки **92** і **93**.

Елементи витрат у торгівлі такі самі, як і в інших галузях:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів,
- інші витрати.

Статті **витрат на збут** (рахунок **93**) згідно із П(С)БО 16 «Витрати» такі:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.
- Склад **адміністративних витрат** (рахунок **92**) наступний:
- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
 - витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
 - витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського використання, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські тощо);
 - витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
 - витрати на врегулювання спорів у судових органах;
 - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
 - плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
 - інші витрати загальногосподарського призначення.

Згідно з методичними рекомендаціями специфічними статтями інших операційних витрат у торгівлі є:

- вартість послуг сторонніх підприємств: страхових, посередницьких, протипожежної та сторожової охорони, з проведення рекламних заходів;
- витрати на обслуговування РРО;
- витрати на медичні огляди працівників;
- витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душі тощо;
- вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних із придбанням товарних та інших запасів тощо.

Протягом звітного періоду всі витрати торгівлі списують у дебет рахунків **92** і **93**, в кінці періоду — з кредиту цих рахунків у дебет рахунку **791**.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Витрачено матеріали на упаковку	93	20
2	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу підприємства торгівлі	93	661
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи	92,93	65
5	Нараховано амортизацію необоротних активів	92,93	13
6	Нараховано борг транспортній організації за перевезення товарів до покупця	93	685, 63
7	Нараховано борг комунальним підприємствам за водопостачання, опалення, освітлення тощо	92,93	685, 63
8	Нараховано борг сторонній організації за рекламу	93	685
9	Списано витрати на відрядження	92,93	372
10	Нараховано податки та платежі	92	641, 642
11	Списано нестачі в межах норм природних витрат	93	947
12	У кінці звітного періоду списано витрати обігу на рахунок фінансових результатів	791	92,93

Слід ще раз зазначити, що витрати на перевезення товарів від постачальника включають до вартості товарів, а на перевезення до покупця — відносять до витрат обігу.

Прибуток торгівлі визначають на рахунку **79**, як різницю між доходом від реалізації та собівартістю реалізованих товарів і витратами обігу.

3.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі

Відвантаження товарів зі складу оформлюється товарно-супроводжувальними (рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна) та розрахунковими (платіжна вимога-доручення) документами.

Дохід від реалізації товарів згідно з принципом нарахування визнається за датою відвантаження товарів.

Купівельна вартість реалізованих товарів списується в дебет рахунку **902**, дохід від реалізації відображається за кредитом субрахунку **702**.

Бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій торгівлі наведені в табл. 3.3 на прикладі: оприбутковано товар вартістю 1000 грн. (відповідно, ПДВ — 200 грн) — за прикладом в табл. 3.1; реалізовано товар за 1300 грн без ПДВ (ПДВ — 260 грн); витрати обігу становили 80 грн (порядок їх відображення наведений у першій частині господарських операцій).

Таблиця 3.3

Бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій торгівлі

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Перша подія – відвантаження товарів</i>				
1	Відвантажено товар покупцю	902	28	1000
2	Відображено реалізацію товарів і заборгованість покупця	361	702	1560
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	260
4	Надійшла оплата від покупців	311	361	1560
5	Нараховано витрати обігу	93,92	66, 65, 685	80
6	Списано на фінансовий результат: - купівельну вартість реалізованих товарів; - витрати обігу; - дохід від реалізації	791 791 702	902 93, 92 791	1000 80 1300
<i>Перша подія - передоплата</i>				
1	Надійшла передоплата від покупців	311	681	1560
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	260
3	Відвантажено товар	902	28	1000
4	Відображено реалізацію товарів	361	702	1560
5	Списано ПДВ	702	643	260
6	Списано на фінансовий результат: - купівельну вартість реалізованих товарів - дохід від реалізації	791 702	902 791	1000 1300
7	Здійснено залік авансу	681	361	1560

Фінансовий результат становить $1300 - 1000 - 80 = 220$ (грн).

3.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі

Якщо підприємства роздрібної торгівлі ведуть облік товарів за цінами продажу, на товари при їх оприбуткуванні встановлюється торгова націнка. Відсоток торгових націнок на різні товари підприємство встановлює самостійно. Протягом місяця товари реалізують за роздрібними цінами, а в кінці місяця визначають середній відсоток і розмір торгових

націнок на реалізовані товари, після чого визначається купівельна вартість реалізованих товарів. Можна робити це частіше, якщо дозволяють технічні можливості.

Наприклад: реалізовано за місяць товарів на 150 000 грн (за цінами продажу); середній відсоток торгових націнок становить 30 %; сума торгових націнок на реалізовані товари складає (150 000 x 30/100), 45 000 грн, а купівельна вартість реалізованих товарів, відповідно, 105 000 грн (150 000 – 45 000).

Спочатку розглянемо бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі (табл. 3.4) на спрощеному прикладі, виходячи з припущення, що вся партія закуплених товарів реалізована, тому розмір торгової націнки відомий. Для зручності розглянемо приклад з тими самими сумами, що і в оптовій торгівлі:

- купівельна ціна 1000 грн, ПДВ — 200 грн;
- торгова націнка 560 грн,
- тобто ціна з ПДВ 1560 грн, ПДВ — 260 грн.

Розмір торгової націнки повинен бути таким, щоб не тільки окупити витрати обігу і забезпечити прибуток торгівлі, а включати в себе ще і ПДВ, тобто в роздрібній торгівлі:

$$\text{Купівельна ціна} + \text{Торгова націнка} = \text{Ціна реалізації} + \text{ПДВ} \quad (3.2)$$

Таблиця 3.4

Бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
3	Встановлено торгову націнку	282	285	560
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	1560
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	260
<i>У кінці місяця</i>				
6	Списано торгову націнку	285	282	560
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	1000
8	Списаний дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	1300
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	1000

Як бачимо із проведенень 7 і 3, списання реалізованих торгових націнок здійснюється таким самим проведенням, як і їх встановлення, але *методом червоного сторно* або оберненим проведенням.

На практиці проведення 6 і 7 можуть бути іншими — протягом місяця товари списують у дебет (Д-т) субрахунку **902** за цінами продажу (щоб за матеріально відповідальною особою не рахувалися фактично реалізовані товари), а в кінці місяця сторнуючий запис роблять за дебетом субрахунку **902** і кредитом субрахунку **285**:

Д-т 902 К-т 282 1560

Д-т 902 К-т 285 — 560.

Згідно з п. 22 П(С)БО 9 «Запаси» сума торгових націнок (ТН) на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгових націнок (сер. % ТН).

$$\text{Сер. \% ТН} = (\text{ТН}_{\text{п}} + \text{ТН}_{\text{зв}}) : (\text{Т}_{\text{п}} + \text{Т}_{\text{зв}}), \quad (1.3)$$

де сер. % ТН — середній відсоток торговельної націнки; ТН_п — залишок торговельних націнок на початок звітної місяця; ТН_{зв} — сума торговельних націнок за товарами, отриманими за звітний місяць; Т_п — продажна вартість залишку товарів на початок звітної місяця; Т_{зв} — продажна вартість отриманих товарів у звітному місяці.

Приклад розрахунку реалізованих торгових націнок наведений в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Розрахунок реалізованих торгових націнок

Показник	Купівельна вартість (собівартість)	Ціна продажу (роздрібна ціна)	Торгова націнка
Залишок на початок місяця	220	450	230
Отримано за місяць	360	600	240
Реалізовано за місяць	303,82	550	246,18
Залишок на кінець місяця	276,18	500	223,82

Середній відсоток торгової націнки на реалізовані товари: $(230+240)/(450+600) \times 100\% = 44,76\%$;

Сума торгової націнки на реалізовані товари: $550 \times 0,4476 = 246,18$ грн.

Собівартість (купівельна ціна) реалізованих товарів: $550 - 246,18 = 303,82$ грн.;

Торгова націнка на залишок товарів: $230 + 240 - 246,18 = 223,82$ грн..

Купівельна вартість на кінець періоду: $220 + 360 - 303,82 = 276,18$ або $500 - 223,82 = 276,18$.

Бухгалтерські проведення за розглянутим прикладом подано в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	360
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	72
3	Встановлено торгову націнку	282	285	240
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	550
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	91,67
<i>У кінці місяця</i>				
6	Списано торгову націнку	285	282	246,18
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	303,82
8	Списаний дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	458,33
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	303,82

3.6. Особливості обліку тари

Тара — це предмети, які призначені для пакування, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів.

Класифікація тари

1. Одноразового використання (безповоротна) — пакети, мішки паперові, поліетиленові тощо.

2. Багаторазового використання — безповоротна і зворотна.

Зворотна тара може бути незаставна та заставна, повернення якої забезпечується заставою у вигляді коштів, подібної тари або інших активів. Залежно від матеріалу, з якого виготовлено зворотну тару, вона може бути металева, пластмасова, дерев'яна, скляна, картонна, з тканини та нетканих матеріалів. Залежно від затареної в неї продукції, зворотна тара може бути обов'язковою частиною товару, що включається до його первісної вартості, або існувати окремо від товару і мати свою власну вартість.

Зворотною тара вважається при визначенні її такою в договорах постачання продукції або купівлі-продажу товарів. При поверненні скляної тари її бій у межах встановлених норм зараховується в погашення боргу за її повернення.

Залежно від призначення тари та її використання вона може обліковуватись як запаси або як необоротні матеріальні активи на таких субрахунках:

204 «Тара і тарні матеріали» — всі види тари (крім інвентарної) та матеріали для виготовлення і ремонту тари;

284 «Тара під товарами» — тара під товарами і порожня;

115 «Інвентарна тара» — тара для внутрішніх потреб підприємства;

109 «Інші основні засоби» — тара для внутрішнього використання зі строком служби більше одного року і вартістю більше за встановлену на підприємстві межу.

Тара, яка є невід'ємною частиною товарів (коробка сірників тощо), обліковується разом із товарами.

Рух тари оформлюється встановленими первинними документами аналогічно оприбуткуванню чи відвантаженню товарів або продукції.

При оприбуткуванні тари її вартість визначається згідно з П(С)БО 9, як і вартість інших запасів, а бухгалтерські проведення аналогічні оприбуткуванню товарів:

Оприбутковано тару, що надійшла з товаром:

Д-т 284 К-т 631.

Відображено податковий кредит з ПДВ:

Д-т 641- К-т 631 та ін.

При виготовленні тари на підприємстві бухгалтерські проведення з обліку витрат на її виготовлення аналогічні обліку витрат на виробництво продукції.

Більш складним є облік зворотної тари. Її рух між підприємствами-виробниками (продукції і тари) та підприємствами оптової торгівлі обліковується на загальних підставах. При поставлянні такої тари в роздрібну торгівлю її вартість не включається до бази оподаткування ПДВ та податком на прибуток. До бази оподаткування вартість зворотної тари включається, якщо вона не була повернена відправнику у визначені строки.

У табл. 3.7 наведений приклад відображення в обліку зворотної тари за умови придбання підприємством 10 цистерн із паливом, місткістю 1000 літрів і заставною вартістю 1100 грн кожна (без ПДВ).

Таблиця 3.7

Відображення в обліку зворотної тари

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Облік інвентарної тари у постачальника</i>				
1	Цистерни передані в тимчасове використання (1100,00 х 10)	115.2	115.1	11000
2	Отримано заставу	311	685	11000
3	Цистерни повернені покупцем	115.1	115.2	11000
4	Повернено покупцю заставу	685	311	11000
<i>Облік інвентарної тари у покупця</i>				
5	Цистерни враховані на позабалансовому рахунку	023	-	11000
6	Перераховано суму застави	377	311	11000
7	Цистерни повернені продавцю	-	023	11000
8	Продавцем повернено суму застави	311	377	11000

3.7. Знижки на підприємствах торгівлі

Надання знижок торговельними підприємствами є одним із можливих інструментів для залучення нових покупців, збільшення обсягів реалізації продукції, заохочення постійних клієнтів. Крім того, застосування знижок дає змогу отримувати додатковий прибуток за рахунок збільшення товарообігу.

Про те, як оптовим і роздрібним підприємствам торгівлі слід відображати надані покупцям знижки в бухгалтерському та податковому обліку, йтиметься у цій статті.

Правові основи

Відповідно до п. 15 частини першої ст. 1 Закону про ціни та ціноутворення ціна — це виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару.

Суб'єкти господарювання під час провадження господарської діяльності використовують вільні ціни та державні регульовані ціни. Згідно з частиною першою ст. 11 зазначеного Закону вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін.

Знижкою (знижувальним коефіцієнтом) є зменшення ціни товару виробником (постачальником) під час його продажу (реалізації), що встановлено частиною першою п. 6 ст. 1 Закону про ціни та ціноутворення. Знижки, які надаються в момент реалізації товару, досить часто використовуються підприємствами роздрібної торгівлі для збільшення обсягів продажу товарів.

У загальному випадку, якщо інше не встановлено законодавством, ціна в договорі встановлюється за домовленістю сторін. При цьому ціну, яку встановлено в договорі, може бути змінено, у тому числі у бік зменшення. Відповідно до частини другої ст. 632 Цивільного кодексу зміна ціни після укладення договору допускається лише у випадках і на умовах, установлених договором або законом. Отже, сторони у договорі можуть передбачити умови, при настанні яких покупцеві буде надано знижку. Наприклад, підприємство оптової торгівлі може надавати покупцям знижку за дострокову оплату раніше відвантаженого товару або за придбання великої кількості товарів протягом певного періоду часу. Проте слід враховувати, що згідно з частиною третьою ст. 632 Цивільного кодексу зміна ціни в договорі після його виконання не допускається. Таким чином, при наданні знижок цю умову слід також враховувати.

Підприємства роздрібної торгівлі, які здійснюють продаж товарів на умовах публічного договору, мають дотримуватися вимог ст. 633 Цивільного кодексу. Такі підприємства, зокрема, мають:

- встановлювати умови публічного договору однаковими для всіх споживачів, крім тих, кому за законом надано відповідні пільги;
- не надавати переваги одному споживачеві перед іншим щодо укладення публічного договору, якщо інше не встановлено законом.

Отже, підприємствам роздрібної торгівлі доцільно встановлювати однакові умови при наданні знижок всім покупцям (наприклад, знижка 2% — всім покупцям магазину у передсвяткові дні або знижка 3% — щодня при купівлі товарів після 20.00) або однакові умови при наданні знижок особам, які належать до певної категорії покупців (наприклад, знижка 1% — всім власникам пластикових карток постійного покупця чи дисконтних карток або 3% — всім пенсіонерам при купівлі товарів до 11.00 тощо). Проте якщо підприємство надає індивідуальну (персональну) знижку зі звичайної ціни (вартості) товарів лише окремому покупцеві, то сума такої знижки оподатковуватиметься ПДФО і військовим збором.

Підприємства роздрібної торгівлі продають товари споживачам, якими відповідно до п. 22 ст. 1 Закону № 1023 є фізичні особи, які придбавають, замовляють, використовують або мають намір придбати чи замовити продукцію для особистих потреб, безпосередньо не пов'язаних з підприємницькою діяльністю або виконанням обов'язків найманого працівника. При продажу товарів зі знижками споживачам підприємства роздрібної торгівлі мають додатково враховувати вимоги, які висуває до них цей нормативно-правовий акт. Так, згідно з частиною четвертою ст. 15 Закону № 1023 застосування понять «знижка» або «зменшена ціна», або будь-яких інших, аналогічних за значенням, дозволяється лише з дотриманням умов, зазначених на схемі.

Підприємствам роздрібної торгівлі слід також враховувати, що відповідно до частини шостої цієї статті після публічного повідомлення про початок проведення розпродажу, застосування знижок або зменшення ціни до споживачів має доводитися інформація про:

- ціну продукції, яку було встановлено до початку проведення відповідного розпродажу;
- застосування знижок або зменшення ціни;
- ціну цієї самої продукції, встановлену після їх початку.

Оскільки у підприємств роздрібної торгівлі надання знижок тісно пов'язане з проведенням різноманітних розпродажів, то їм слід також дотримуватися вимог п. 5 ст. 15 Закону № 1023, згідно з яким вживання понять «розпродаж» або будь-яких інших, аналогічних йому, дозволяється лише з дотриманням таких умов:

- якщо здійснюється розпродаж усіх товарів у межах певного місця або чітко визначеної групи товарів;
- якщо тривалість розпродажу обмежено в часі;
- якщо ціни товарів, що підлягають розпродажу, є меншими від їх звичайної ціни.

Щоб не допустити порушення законодавства при наданні знижок, підприємствам доцільно врегулювати всі суттєві аспекти їх надання внутрішнім документом, зокрема наказом керівника підприємства або Порядком надання знижок чи Положенням про надання знижок, затвердженим наказом керівника підприємства. Крім того, підприємства оптової торгівлі, які укладають з покупцями письмові договори, умови надання знижок мають зазначати безпосередньо у таких договорах.

Бухгалтерський облік

Облік знижок у підприємства-продавця

Відповідно до Інструкції № 291 сума наданих після дати реалізації знижок покупцям та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, відображаються за Дт субрахунку 704 «Вирахування з доходу». При наданні знижки одночасно зменшується дебіторська заборгованість покупця, що відображається записом за Дт субрахунку 704 у кореспонденції з Кт, наприклад, субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями». За Кт субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Проте підприємства-продавці можуть надавати знижки не лише після дати реалізації, а й у момент реалізації товарів, що є характерним для підприємств роздрібною торгівлі. Якщо знижки надаються в момент продажу товарів, то вони не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку (відповідно у цьому випадку субрахунок 704 не використовується), а підприємство-продавець відображає виручку від продажу товарів за Кт рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» уже з урахуванням наданих знижок.

Згідно з п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів не може бути нижчою, ніж ціна їх придбання. Якщо ж підприємство-продавець надає знижки у такому розмірі, що ціна, за якою було раніше придбано товари, перевищує їх продажну ціну з урахуванням знижки, то такому продавцю слід нарахувати ПДВ з бази оподаткування, яка визначається відповідно до п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу. У листі № 31-08410-07/23-1524/2/1696 надано роз'яснення, що у разі перевищення бази оподаткування над фактичною ціною продажу товарів нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ із суми такого перевищення відноситься до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Щодо документального оформлення зміни ціни внаслідок надання знижки, то у листі № 31-11410-08-10/699 надано роз'яснення, що у разі зміни ціни на товари, якщо умови договору на поставку товарів передбачають зміну ціни за домовленістю сторін, за встановленою договором процедурою сторони мають узгодити нову ціну. При цьому зміна ціни товару є окремою подією, яка потребує оформлення відповідним первинним документом. Зміна ціни може бути оформлена окремим первинним документом за формою, розробленою підприємством, із дотриманням вимог законодавства, зокрема щодо наявності обов'язкових реквізитів. Таким первинним документом може бути акт про встановлення нової ціни.

Облік знижок у підприємства-покупця

Розглянемо, як відображати отримані знижки підприємствам-покупцям. Наприклад, підприємство роздрібною торгівлі відповідно до укладеного договору має право на отримання знижки за дострокову оплату (таку знижку називають «сконто»). Ця знижка надається, якщо покупець згоден розрахуватися за товари до закінчення строку оплати, обумовленого продавцем. Наприклад, у міжнародній практиці формулювання «3/10, нетто 30» («3/10, n 30») означає, що оплатити отримані товари покупець повинен протягом 30 днів, при цьому якщо він встигне перерахувати кошти за товари протягом 10 днів, то отримає знижку 3% від вартості товарів.

Знижка за дострокову оплату надається продавцем після відвантаження (реалізації) товарів, тому покупець, як правило, ще до моменту отримання знижки вже встигає відобразити оприбуткування цих товарів у себе в обліку за повною ціною, тобто без врахування знижки. Оскільки в Інструкції № 291 не передбачено порядку відображення в обліку покупця знижок, що надаються після дати реалізації, то на практиці застосовуються різні варіанти відображення в обліку отриманих знижок, два з яких ми розглянемо нижче.

ВАРІАНТ 1

При отриманні знижки у покупця зменшується (списується) раніше відображена в обліку кредиторська заборгованість перед продавцем. У такому випадку сума, на яку зменшується заборгованість, розглядається як доходи. При відображенні таких доходів у покупця постає питання щодо вибору рахунку для їх відображення. Звернемо увагу на те, що згідно з п. 15 ПБО 15 сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню, визнається доходом. Оскільки дохід, зумовлений отриманням знижки, пов'язаний з операційною діяльністю, то у фінансовому обліку для його відображення використовується субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Таким чином, при застосуванні першого варіанта отримана підприємством-покупцем знижка розглядається як дохід і відображається в бухгалтерському обліку таким чином:

- Дт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» в кореспонденції з Кт субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» — відображається сума отриманої знижки (без ПДВ);

- Дт субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість») у кореспонденції з Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» — коригується способом «сторно» сума податкового кредиту з ПДВ, що відноситься до отриманої знижки.

ВАРІАНТ 2

Полягає в тому, що при отриманні знижки підприємство-покупець разом зі зменшенням (списанням) кредиторської заборгованості перед продавцем відображає зменшення первісної вартості товарів, що знаходяться на підприємстві, та собівартості вже реалізованих на дату отримання знижки товарів. Наприклад, у підприємства роздрібною торгівлі цю операцію можна відобразити такими бухгалтерськими записами:

- Дт субрахунку 282 «Товари в торгівлі» в кореспонденції з Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» — зменшується способом «сторно» на суму знижки (без ПДВ) первісна вартість тих товарів, які ще не реалізовані підприємством-покупцем на момент отримання знижки;

- Дт субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» у кореспонденції з Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» — відображається способом «сторно» сума знижки (без ПДВ) за товарами, які підприємство-покупець уже встигло у цьому самому звітному періоді реалізувати на дату отримання знижки;

- Дт субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість») у кореспонденції з Кт субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» — коригується способом «сторно» сума податкового кредиту з ПДВ, що відноситься до наданої знижки.

Недоліком відображення отриманої знижки за першим варіантом може бути зниження інформативності обліку, оскільки собівартість товарів, відображена на рахунку 28 «Товари», не завжди відповідає фактичним витратам коштів на їх придбання.

Перевагою другого варіанта є те, що собівартість товарів, яку відображено на рахунку 28 «Товари», відповідає витратам коштів на їх придбання.

Зміна ціни товарів внаслідок отримання знижки у покупця оформлюється документально, зокрема це може бути акт про встановлення нової ціни або інший аналогічний первинний документ при наданні знижки на раніше продані (відвантажені) товари. Такий документ може бути складений сторонами договору (продавцем і покупцем), що буде підставою для відображення такої знижки у бухгалтерському обліку продавця і покупця.

Слід зауважити, що у листі № 31-11410-08-10/699 зазначено, що зміну ціни оприбуткованих активів може бути оформлено покупцем товарів:

- або актом про встановлення нової ціни (за формою, розробленою підприємством), що на підставі змін до договору (або інших підстав зміни ціни) складається комісією підприємства і затверджується його керівником;

- або розпорядчим актом керівника підприємства, виданим у межах компетенції та відповідно до законодавства, який буде також підставою для відображення зміни ціни активів у регістрах бухгалтерського обліку.

ЛЕКЦІЯ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

- 4.1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку.
- 4.2. Облік наявності та руху автотранспортних засобів.
- 4.3. Облік запасних частин та автомобільних шин.
- 4.4. Облік паливно-мастильних матеріалів.
- 4.5. Облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг.
 - 4.5.1. Облік витрат на експлуатацію, ремонт і технічне обслуговування автомобілів.
 - 4.5.2. Об'єкти й загальна методика обліку витрат.
 - 4.5.3. Облік витрат за економічними елементами.
 - 4.5.4. Облік виробничих витрат за статтями калькуляції.
 - 4.5.5. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг.
- 4.6. Облік обсягу автотранспортних послуг і виконаних робіт та їх реалізації.

4.1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку

Транспорт — одна із найважливіших галузей економіки, що має задовольняти потреби населення й суспільного виробництва у перевезеннях.

Автомобільний транспорт є складовою транспортної галузі.

Перевезення вантажів на малі відстані автотранспортом має низку суттєвих переваг над іншими видами транспорту: виключення деяких навантажувально-розвантажувальних робіт під час доставки вантажів зі складу постачальника на склад покупця; автомобільний транспорт маневровіший, швидкісніший, забезпечує збереження вантажу.

Автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства. За належністю підприємства автомобільного транспорту поділяють на відомчі (обслуговують конкретні організації) й загального користування. Автотранспортні послуги можуть надавати також підприємства, на балансі яких перебуває автомобільний транспорт, але надання таких послуг не є для них основним видом діяльності. Основною «продукцією» підприємств автомобільного транспорту є перевезення вантажів вантажними автомобілями та пасажирів легковими автомобілями й автобусами.

Крім того, автотранспортні підприємства виконують роботи та надають послуги, пов'язані з організацією й обслуговуванням автотранспортного процесу. Транспортно-експедиційне обслуговування передбачає комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням й отриманням вантажів, а також наданням послуг з транспортного обслуговування населення. Автогосподарства виконують навантажувально-розвантажувальні роботи, гаражне обслуговування та зберігання рухомого складу, технічне обслуговування і ремонт транспортних об'єктів, укладання угод на виконання перевезень, контроль за їх виконанням, експедиційні й складські операції, загрузку відомчого транспорту, транспортно-експедиційне обслуговування населення тощо.

Експлуатація автотранспорту потребує постійного планово-обов'язкового виконання робіт з утримання об'єктів у працездатному стані (це зокрема профілактичне технічне обслуговування і ремонт). З метою продовження терміну експлуатації автомобілів періодично проводять капітальний ремонт їх, а для підвищення експлуатаційних якостей здійснюють модернізацію (поліпшення) об'єктів.

Автомобільні господарства виконують великий обсяг операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей: автомобільного палива, мастильних і інших експлуатаційних матеріалів, запасних частин та агрегатів до автомобілів, автомобільних шин тощо. Значним є обсяг операцій з технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів.

Однорідність виконуваних робіт, відсутність незавершеного виробництва з перевезення вантажів і пасажирів істотно спрощує калькуляційні розрахунки фактичної собівартості виконаних робіт.

4.2. Облік наявності та руху автотранспортних засобів

Підгрунтя виробничої бази автотранспортного підприємства становлять: вантажні автомобілі, легкові автомобілі, спеціальні автомобілі, автобуси, причеми й напівпричеми тощо. До окремої категорії службових легкових автомобілів належать легкові автомобілі і автобуси, що перебувають на балансі юридичних осіб і використовуються для задоволення власних потреб (службових поїздок) або для транспортного обслуговування інших юридичних осіб на комерційних засадах.

Автотранспортні засоби зазвичай належать до окремої групи основних засобів, що зумовлює відповідну організацію їхнього обліку. При цьому одиницею обліку є об'єкт основних засобів із необхідними предметами комплектації: окремі агрегати (шасі, кузов, двигун), автошини, акумулятор, комплект інструментів тощо. Крім того, здійснюють облік рухомого складу за окремими моделями автотранспорту. Всі об'єкти підлягають реєстрації в сервісних центрах МВС та нумерації інвентарними номерами під час передання їх в експлуатацію.

Первинна вартість придбаного об'єкта складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюють у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включають до складу витрат.

Первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первинна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включають до первинної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

На кожен об'єкт автотранспорту, що надходить на підприємство у складі основних засобів, оформлюють *Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1)*. На підставі цього документа здійснюють також переміщення автотранспортних об'єктів між підрозділами підприємства.

Аналітичний облік ведуть за кожним об'єктом автотранспорту в експлуатації згідно з *Інвентарною картою обліку основних засобів (форма ОЗ-6)*. Інвентарні картки реєструють в *Описах інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7)*, записи в яких здійснюють за видами об'єктів.

Синтетичний облік ведуть на субрахунок 105 «Транспортні засоби» рахунка 10 «Основні засоби».

Для нарахування *амортизації (зносу)* автотранспортних засобів підприємство може використовувати один із методів обліку: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, за нормами податкового обліку.

Амортизовану вартість визначають за формулою:

$$V_a = V_n - V_{\text{л}},$$

де V_a — амортизована вартість, V_n — первинна вартість, $V_{\text{л}}$ — ліквідаційна вартість.

Приклад. Підприємство придбало вантажівку за 96 000 грн (у тому числі ПДВ — 16 000 грн). За доставку було сплачено 3600 грн (у тому числі ПДВ — 600 грн). Вартість страхування ризиків під час доставки — 2450 грн. Вартість реєстрації автомобіля — 1550 грн. Транспортний податок — 530 грн. Суму амортизації розрахуємо прямолінійним методом, з огляду на термін корисного використання автомобіля 5 років. При цьому ліквідаційна вартість автомобіля дорівнює нулю.

Сума річної амортизації: $(80\,000 + 3000 + 2450 + 1550) : 5 = 87\,000 : 5 = 17\,400$ грн.

Місячна сума амортизації: $17\,400 : 12 = 1450$ грн.

У **таблиці 4.1** наведено операції з придбання автомобіля за плату.

Таблиця 4.1

Облік придбання автомобіля за плату

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Оплачено вартість автомобіля й доставки із ПДВ	371	311	99 600
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	644	16 600
3	Відображено вартість отриманого автомобіля	152	371	80 000
4	Зараховано суму податкового кредиту	644	371	16 600
5	Сплачено страхування ризиків під час доставки	655	311	2450
6	Сплачено вартість реєстрації автомобіля	685	311	1550
7	Вартість реєстрації й доставки віднесено до вартості автомобіля	152	685	4550
8	До вартості автомобіля віднесено страхування ризиків	152	655	2450
9	Нараховано транспортний податок (за рахунок витрат)	92	641	530
10	Сплачено транспортний податок	641	311	530
11	Автомобіль введено в експлуатацію	105	152	87 000
12	Списано на фінансові результати адміністративні витрати	791	92	530
13	Нараховано знос (амортизацію) автомобіля	91	131	1450

Для визначення непридатності транспортного засобу до експлуатації, неможливості й неефективності проведення його ремонту, а також оформлення необхідної документації для його списання на підприємстві наказом керівника створюють постійно діючу комісію у складі: головного інженера або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, особи, на яку покладено відповідальність за зберігання об'єктів, інших відповідальних посадовців.

Ліквідацію автотранспортних засобів оформляють *Актом на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4)*, в якому вказують реквізити: назву об'єкта; його інвентарний номер; відомості, що характеризують цей об'єкт; рік виготовлення; дату надходження на підприємство; місце експлуатації, дату введення в експлуатацію; первинну вартість об'єкта; пробіг; термін експлуатації; кількість проведених капітальних ремонтів та вартість їх; причини ліквідації; суму зносу об'єкта; витрати, пов'язані з ліквідацією; доходи від ліквідації (вартість запасних частин, агрегатів, матеріалів, що мають оприбутковуватися після списання). Акт складають у двох примірниках. Його підписують члени комісії, затвердженої наказом керівника підприємства.

У **таблицях 4.2 і 4.3** наведено операції зі списання автомобіля в разі ліквідації або обміну на неподібний об'єкт.

Таблиця 4.2

Облік списання автотранспортного об'єкта в разі ліквідації

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Списано суму зносу автомобіля, що ліквідується	131	105	3800

Продовження табл. 4.2

2	Списано залишкову вартість автомобіля, що ліквідується	976	105	200
3	Зменшено податковий кредит із ПДВ на недоамортизовану частину автомобіля (методом «сторно»)	/641/ 976	/644/ 644	/40/ 40
4	Списано витрати з ліквідації об'єкта	976	65, 66	100
5	Оприбутковано запчастини від ліквідації об'єкта	207	746	800
6	Списано на фінансовий результат доходи від ліквідації автомобіля	746	793	800
7	Списано на фінансовий результат втрати від ліквідації автомобіля	793	976	340

Таблиця 4.3

Облік списання автомобіля за договором обміну

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Передано автомобіль за договором обміну	377	742	27 000
2	Нараховано податкове зобов'язання із ПДВ	742	641	4500
3	Списано суму зносу автомобіля	131	105	19 000
4	Списано залишкову вартість автомобіля	972	105	21 000
5	Списано на результати дохід від обміну автомобіля	742	793	22 500
6	Списано на результати залишкову вартість автомобіля	793	972	21 000
7	Отримано товарів в обмін на автомобіль	281	631	22 500
8	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631	4500
9	Проведено залік за договором обміну	631	377	27 000

Основним первинним документом, за яким обліковують роботу автомобілів, є *подорожній лист*. Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля (легкового автомобіля, автобуса) здійснюють облік виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів); витрат пального; нарахування заробітної плати водіям та іншим працівникам, які виконують автотранспортні роботи; розрахунків із замовниками.

У процесі автотранспортних перевезень використовують такі подорожні листи:

- вантажного автомобіля у міжнародному сполученні — форма № 1 (міжнародна) видається на час відрядження автомобіля та водія для перевезення вантажу у міжнародному сполученні;
- вантажного автомобіля, чинного в у межах України — форма № 2;
- службового легкового автомобіля — форма № 3;
- перевезення пасажирів автобусами — форми 1-АП і 2-АП.

Подорожній лист легкового автомобіля видають підприємства й організації, які надають службові легкові автомобілі для транспортного обслуговування юридичних осіб на комерційних засадах або використовують їх у службових поїздках для власних потреб, а також підприємства, на замовлення яких здійснюють транспортне обслуговування службовими легковими автомобілями.

Подорожні листи форм № 2 і № 3 видають, як правило, на один робочий день (зміну) після обов'язкової здачі подорожнього листа за минулий робочий день.

Подорожній лист виписують на підставі замовлення відповідальної особи за виконання робіт і видають водію щоденно диспетчери перед виїздом із гаражу. По завершенні роботи (робочого дня) водій повертає його диспетчерові.

Перед виданням подорожній лист реєструють у *диспетчерському журналі* за такими реквізитами: реквізити автопідприємства, дата видачі і номер подорожнього листа, прізвище та ініціали водія, його підпис при одержанні подорожнього листа, дата повер-

нення подорожнього листа, підпис відповідальної особи. Бланки подорожніх листів є бланками суворої звітності. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації під звіт і списує у видаток згідно до реєстрів, складених за даними *журналу обліку руху подорожніх листів (форма авто-10)*. У журналі записують кожний подорожній лист, виданий водієві, і контролюють повернення подорожнього листа диспетчерові. Під час видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, що фіксує своїм підписом. Журнал відкривають на кожен рік, усі подорожні листи в ньому, починаючи від початку року, нумерують.

Заповнення подорожнього листа до видачі його водієві здійснює диспетчер, а безпосередньо на лінії — вантажовідправник і вантажоотримувач. На лицьовому боці подорожнього листа зазначають прізвище водія і працівників, що супроводжають машину, найменування вантажу, місце його отримання і доставки, масу вантажу, час виїзду із гаража. Механік має оглянути машину перед її виходом на лінію, у подорожньому листі засвідчити її технічну справність; водій має розписатися у прийнятті справної машини. Час виїзду і повернення у подорожньому листі фіксує диспетчер і підтверджує своїм підписом. При поверненні до гаража водій передає машину механікові. В частині фактичного виконання виробничого завдання записи в листі робить диспетчер — за кожною поїздкою вантажного автомобіля зазначають час і номер товарно-транспортної накладної, в якій оформлено відправку вантажу. Відображають також простої на лінії із зазначенням причин. В окремому розділі подорожнього листа відображають рух палива: його залишок при виїзді, кількість виданого за день та залишок під час заїзда до гаража і здачі автомобіля.

У разі міжнародних перевезень вантажів подорожні листи оформлюють відповідальні особи перевізника.

На маршруті руху відповідні показники заповнюють:

— *водій* — на підставі товарно-транспортної накладної: найменування вантажовідправника, адресу (місто) відправлення вантажу, адресу (місто) призначення вантажу, номери й дати оформлення товарно-транспортної накладної, найменування перевезеного вантажу, відповідно його загальну кількість, зокрема й перевезення іноземною територією. Після виконання перевезень ці записи засвідчує підписом власник вантажу;

— *митні органи* — відзначають проходження автомобілем контрольно-диспетчерських пунктів і проведення контролю у цих пунктах (проставляють штамп встановленої форми й роблять запис на лицьовому та зворотному боці подорожнього листа стосовно дати здійснення контролю (число, місяць, рік) і часу (година, хвилина);

— *відповідальна особа перевізника* — на підставі переданих товарно-транспортних накладних перевіряє достовірність даних про виконання завдання, що засвідчує власним підписом.

Для здійснення контролю за використанням вантажних автомобілів на кожен із них оформлюють *Картку обліку роботи вантажного автомобіля*, яка є накопичувальним реєстром про роботу автомобіля за звітний місяць, рух палива й дані про його витрати за нормами і фактично. У картках також можна зазначати суму нарахованої заробітної плати. Записи у картці здійснює диспетчер на підставі даних подорожніх листів.

На підставі карток обліку роботи вантажного автомобіля для узагальнення даних про роботу автотранспорту по підприємству загалом складають *Зведену відомість обліку роботи вантажних автомобілів*. Відомість складають за марками автомобілів. У ній відображають ступінь використання вантажних автомобілів у роботі, обсяг виконаної роботи, простої невиробничого характеру, витрати пального за нормою і фактично. Дані зведеної відомості використовують для списання пального, складання звітності, аналізу використання транспорту та здійснення контролю за виконанням плану автоперевезень.

4.3. Облік запасних частин та автомобільних шин

Особливе місце в складі виробничих запасів автотранспортних підприємств належить запасним частинам, а також автомобільним шинам у запасі й обороті.

Запасні частини — окремі деталі, вузли, агрегати транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин об'єктів під час технічного обслуговування та ремонту їх.

Приймання нових запасних частин і автомобільних шин на склад здійснюють на підставі супровідних документів, виписаних організацією-постачальником: товарно-транспортною накладною, специфікації тощо.

Кожному агрегату, який надійшов на підприємство, присвоюють номенклатурний номер (штрих-код). Під цим номером в оперативному порядку ведуть *Картку обліку оборотного агрегату*, в якій відображають усі дані руху агрегату (надходження, встановлення на автомобіль, зняття з автомобіля, передання в ремонт, повернення з ремонту тощо).

Аналітичний облік запасних частин на складах здійснюють за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами), однорідними групами (механічна група, електрична група тощо), марками автомобілей та номенклатурними номерами (штрих-кодами). Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведуть за такими групами: придатні до експлуатації (нові й відремонтовані); підлягають ремонту; перебувають у ремонті; непридатні до експлуатації. Облік руху оборотних агрегатів здійснює технік у спеціальних картках обліку, що містять такі реквізити: дати надходження і вибуття, назву агрегату, його номенклатурний (штрих-код) і заводський номери, пробіг, проведені види ремонту, звідки надійшов і кому виданий агрегат.

За наявності обмінного фонду запасних частин видачу їх зі складу для технічного обслуговування і ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з автомобілів. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані із обмінного фонду складу, зберігаються окремо, по завершенні місяця їх списують і оприбутковують як брухт. Запасні частини, що потребують ремонту, передають до ремонтного цеху за накладними, а після ремонту повертають на склад і використовують як обмінний фонд.

Облік запасних частин ведуть за такими цінами:

- нові та зняті з автомобілів, але придатні для експлуатації — за діючими цінами придбання;
- відремонтовані — в розмірі 50 % діючої ціни придбання;
- які потребують ремонту — у розмірі 25 % діючої ціни придбання;
- непридатні до експлуатації — за ціною брухту або можливого використання.

Непридатні для експлуатації агрегати після списання їх у встановленому порядку розбирають на запасні частини, які оприбутковують на складі. Облікову картку списаного агрегату не анулюють, а продовжують використовувати під тим самим номером для обліку агрегату, що надійшов замість списаного.

Облік автомобільних шин зазвичай здійснюють у комплектах, до яких належать покришки (зокрема безкамерні), камери та обвідні стрічки.

Автомобільні шини, встановлені на колесах та наявні у запасі при автомобілі, включають до його первинної вартості й обліковують у складі основних засобів. Автомобільні шини, акумулятори й запасні частини, що перебувають на складі, не можуть самостійно виконувати жодних функцій або робіт, тому їх не включають до складу основних засобів (за винятком, коли вони надходять у комплекті нового автомобіля) незалежно від ціни їх придбання й обліковують у складі оборотних засобів — виробничих запасів.

Аналітичний облік автомобільних шин на складах ведуть за місцями зберігання (матеріально відповідальні особи) й за окремими групами: шини нові; шини, що були в експлуатації, але придатні для подальшої експлуатації; шини, відремонтовані або відновлені методом накладання нового протектора; шини, що були в експлуатації й

підлягають ремонту або відновленню; шини, не придатні для подальшої експлуатації. У середині кожної групи облік ведуть за окремими деталями (покришки, камери), а також за кількістю, розмірами (марками), моделями, сортами, цінами, заводськими номерами.

Відпуск зі складу автомобільних шин у разі заміни проводять за обов'язкової здачі шини, знятої з автомобіля. Оприбуткування знятої шини здійснюють на підставі накладної, а видачу нової шини — на підставі вимоги.

Оперативний облік автомобільних шин в експлуатації й ремонті здійснюють у *Картках обліку роботи шин*. У Картці обліку роботи шин вказують: назву підприємства — виробника шин; її технічний стан; марку й модель автомобіля, на якому шину використовують; дату монтажу й демонтажу шини; її попередній пробіг на іншому автомобілі, пробіг у тис. км від початку експлуатації. Картку доцільно оформлювати на кожну шину. Картка є підставою для висування претензії заводом — виробникам та шиноремонтним заводам у випадках, коли шини не витримали гарантійного пробігу; нарахування резерву на ремонт шин; списання у зв'язку із їхнім зносом; нарахування премій водіям за перепробіг шин; визначення й відшкодування водіями сум втрат від недопробігу шин через їхню вину. Заповнені Картки обліку роботи шин зберігають за номерами автомобілів і закривають в разі списання шин в утиль, де вказують результати огляду й висновки комісії стосовно непридатності шин до подальшої експлуатації або ремонту, а також під час передання для відновлювального ремонту із посиланням на документ про прийняття на ремонт.

Заміна зношеної шини, що вибула через непридатність її для подальшої експлуатації, відбувається лише за умови здачі її на склад. Заміну зношеної шини, а також її ремонт в процесі експлуатації здійснюють за рахунок резерву на ремонт автомобільних шин, який щомісяця нараховують за рахунок виробничих витрат. Для визначення розміру нарахування зносу шин на автомобіль кожної марки, норму витрат на 1000 км пробігу треба помножити на кількість коліс на автомобілі (без запасного). Отриману суму слід помножити на місячний фактичний пробіг автомобіля у кілометрах згідно зі зведеною відомістю і поділити на 1000.

Правила експлуатації та списання шин регламентуються Нормами №488. Передбачається, що шина буде використовуватися підприємством до закінчення її ресурсу — фактичного сумарного пробігу в кілометрах (мотогодинах) з початку її експлуатації до граничного зносу.

Базові значення норм середнього ресурсу для різних видів шин приведені в Додатках 1, 2 до Норм №488. Але й тут, згідно з п. 3.8 Норм №488, якщо виробник шин встановив, наприклад, в договорі купівлі-продажу або в експлуатаційній документації інші норми середнього ресурсу або відповідні гарантії для конкретних конструкцій пневматичних шин та/або КТС в певних умовах їх експлуатації, то застосовують норми виробника.

Шина підлягає списанню, якщо її середній (відкоригований) ресурс (п. 3.2, 7.3 Норм №488):

- вироблений і висота малюнка протектора досягла встановленої граничної величини. Граничні значення висоти рисунка протектора пневматичних шин КТЗ наведено в додатку 6 до Норм №488;

- не вироблений, але виникли ушкодження, які не дозволяють подальшу експлуатацію такої шини і не підлягає ремонту.

Забороняється експлуатація транспортних засобів (п. 31.4.5 Правил дорожнього руху), якщо:

- шини легкових автомобілів та вантажних автомобілів з дозволеною максимальною масою до 3,5 т мають залишкову висоту малюнка протектора менше ніж 1,6 мм, вантажних автомобілів з дозволеною максимальною масою понад 3,5 т — 1,0 мм, автобусів — 2,0 мм;

- шини мають місцеві пошкодження (порізи, розриви тощо), що оголюють корд, а також розшарування каркаса, відшарування протектора і боковини.

Передача автомобільних шин в експлуатацію та/або запас також відображається в Картці обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини. Форму цього документа наведено в додатку 5 до п. 7.1 Норм №488.

У картці обліку щомісяця відображаються дані про наробіток шини, її технічного стану, зазначається сумарний пробіг до списання та інформація про подальше використання (відновлення зношеного протектора, ремонт або її переробка). При цьому картка виконує також функцію акта списання. Картку підписують члени комісії з питань втрати пневматичними шинами споживчих якостей.

В Інструкції №291 прямо сказано, що на субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі ОЗ.

Таким чином, якщо шини, придбані окремо від автомобіля, тоді вони визнають запасами і відображають за дебетом субрахунка 207 (поштучно).

Тут також варто зауважити, що на практиці деякі бухгалтера дотримуються позиції, що шини слід визнавати запасами лиш в тому випадку, якщо термін їх корисного використання менш як рік. Якщо ж більше, то їх слід обліковувати як МНМА або ОЗ.

Втім, згідно із визначення об'єкта ОЗ, наведеному у абз. 9 п.4 П(С)БО 7, шини не можуть бути визнані окремим об'єктом ОЗ, до складу якого можна віднести як МНМА, так і ОЗ, адже не може виконувати самостійні функції.

Об'єкт ОЗ – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою (абз. 9 п. 4 П(С)БО 7).

Втім, зазначимо, що відповідно до міжнародних стандартів бухобліку, а саме відповідно до параграфа 8 МСБО 16 «Основні засоби» статті, такі як запасні частини, резервне обладнання та допоміжне обладнання відображаються відповідно до цього МСФЗ, якщо вони відповідають визначенню основних засобів. Інакше вони класифікуються як запаси.

Таким чином, запасні частини та резервне обладнання і обладнання для технічного обслуговування (наприклад, інструменти та витратні мастильні матеріали), як правило, відображаються в обліку в складі запасів і підлягають списанню на прибуток або збиток по мірі їх використання. Проте основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби в разі, коли підприємство розраховує використовувати їх протягом більш ніж за П(С)БО, а не МСБО, то вважаємо, що має виконуватися норма щодо визначення «об'єкт основних засобів», а він не виконується для шин.

Якщо ж шини придбані на складі авто, й за документами не прослідковується їх окрема ціна, тоді такі активи не є окремим об'єктом (одиницею) обліку. В цьому випадку при придбанні КТС, до складу загальної вартості якого входить, наприклад, запасний комплект шин, останні, так само як і шини на колесах такого транспортного засобу, включаються у вартість цього КТС як об'єкта ОЗ (для використання в господарській діяльності). Тоді комплект шин – це елемент первісної вартості КТЗ згідно з п. 8 П(С)БО 7 та Інструкції №291, що враховується на субрахунку 105 «Транспортні засоби».

Передання шин в експлуатацію (тобто заміну старої шини на нову) слід оформити первинним документом — Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма №М-11). Крім цього, не забуваймо й про оформлення в Картки

обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини. Форму цього документа наведено в додатку 5 до п. 7.1 Норм №488.

Вартість робіт з ремонту шин (нарощування резини) належить до витрат поточного періоду – обліковується на тому самому рахунку витрат, що й інші витрати на обслуговування відповідного автомобіля.

Сезонна заміна (говоримо тут не про списання). Тут мова буде йде про шини, адже двічі на рік відбувається заміна шин із літніх на зимові і навпаки, а ось акумулятори міняють вже по факту непридатності їх використання. Ця операція не залежить від вироблення ресурсу шини. Згідно з п. 3.19 Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.98 р. №102, операції із заміни на автомобілі шин не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння та інших видів поліпшення авто, тобто це один з елементів технічного обслуговування.

Згідно з п. 15 П(С)БО 7, всі витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта ОЗ у робочому стані (проведення техогляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Таким чином, **вартість робіт із сезонної заміни шин відноситься до витрат поточного періоду – обліковується на тому самому рахунку витрат, що й інші витрати на обслуговування відповідного автомобіля.**

Якщо шини придбаваються разом з автомобілем, то їх заміна відображаються тільки в аналітичному обліку підприємства. Так, податківці у Віснику за лютий 2010 р. №8 (580) зауважили, що шини, які є на колесах та в запасі при автомобілі, враховані в ціні автомобіля при передачі на зберігання тощо на субрахунку 207 не обліковуються. Передачу з місця зберігання в оборот та з обороту знову до місць зберігання в усіх випадках оформляють Накладною вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11). Причому всі переміщення на субрахунках 207 і 105 не відображаються, а тільки в аналітиці – Картці обліку пробігу. До речі, шини враховані у складі основних засобів на субрахунку 105, також обліковуються у Картці обліку пробігу.

Якщо шини придбаваються і прибуткуються окремо, то зазначимо, що тут можливо два підходи відображення такої операції в обліку.

Підхід 1. Зміна шин відбувається на аналітичних рахунках. Для обліку шин до субрахунку 207 відкривають субрахунок третього порядку 2071, на якому для обліку шин на зберіганні і в обороті відкривають окремі субрахунки четвертого порядку, наприклад 20711 «Шини на зберіганні» та 20712 «Шини в обороті». Тоді всі переміщення відображають не тільки в Картці обліку пробігу, а й у бухгалтерському обліку – на відповідних субрахунках.

Саме такі проведення відображені у Віснику за лютий 2010 р. №8 (580). Однак, заради справедливості відмітимо, що таке відображення заміни шин має недолік – завищена вартість шин в обліку. Адже, згідно з п. 24 П(С)БО 9 запаси повинні відображатися в бухобліку за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Втім, оскільки обмін запасів відображається за їх первісною вартістю, то виходить, що вартість активів в обліку підприємства є дещо завищеною, адже при експлуатації шин їх вартість знижується. Втім, вважаємо, що таке викривлення даних фінзвітності не є суттєвим, якщо вартість шин не є істотною у порівнянні з вартістю інших активів підприємства.

Однак при такому підході підприємство на рахунках бухобліку може відстежити наявність та оборот шин.

Облік нарахування (резервування) сум на відновлення зносу та ремонт автомобільних шин здійснюють на окремому субрахунку рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За *кредитом рахунка 47* відображають нарахування резерву, а за дебетом вартість шин у разі заміни їх на зношені, а також усі витрати, пов'язані з ремонтом шин. При цьому кредитують рахунки, з яких здійснюють ці витрати. Шини, зняті з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, але придатні для поновлення і ремонту, оприбутковують за дебетом рахунка 20 і кредитом рахунка 47. При цьому оприбуткування їх здійснюють за такими цінами: за діаметра ободу до 17 дм — 2 грн, за діаметра ободу від 17 дм до 20 дм — 5 грн, за діаметра ободу понад 20 дм — 17 грн.

При списанні шин із виробничими дефектами і пробігом нижче гарантійних норм донараховану суму резервів відносять за рахунок постачальника.

Якщо на підприємстві нарахування резерву на відновлення зносу й ремонт шин не передбачено, відповідні витрати відносять безпосередньо до виробничих витрат діяльності й на собівартість продукції.

Інвентаризації запасних частин і агрегатів проводять у розрізі таких ознак: нові; зняті з автомобілів або причепів і придатні для використання; що потребують ремонту; відремонтовані; непридатні, що підлягають здачі в металобрухт. В інвентаризаційному описі вказують номенклатурний номер деталей або агрегатів. Під час інвентаризації шин в описах вказують їхній серійний (заводський) номер із включенням усіх літерних і цифрових позначень.

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, що використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті, здійснюють на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунка 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку обліковують обмінний фонд устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створений у ремонтних підрозділах підприємства.

Субрахунок 207 може мати такі субрахунки другого порядку:

- **2071 — запасні частини;**
- 20711 — запасні частини придбані нові;
- 20712 — запасні частини, виготовлені на підприємстві;
- 20713 — запасні частини, непридатні до експлуатації;
- **2072 — обмінний фонд запасних частин;**
- 20721 — придатні запасні частини обмінного фонду;
- 20722 — запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню;
- 20723 — запасні частини обмінного фонду в ремонті;
- **2073 — автомобільні шини;**
- 20731 — автомобільні шини в запасі;
- 20732 — автомобільні шини в обороті;
- 20733 — автомобільні шини в ремонті;

У **таблиці 4.4** наведено операції, пов'язані із обліком запасних частин і автомобільних шин.

Таблиця 4.4

Облік руху запасних частин і автомобільних шин

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Запасні частини, використані для ремонту автомашин	23	207	5000

4	Проведені відрахування до резерву на відновлення шин	23	47	800
5	Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374	47	200
6	Списано вартість ремонту шини	47	631	300
7	Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47	207	500
8	Передання шин в експлуатацію	207	207	900

4.4. Облік паливно-мастильних матеріалів

Одним із основних елементів витрат автотранспорту є вартість паливно-мастильних матеріалів для надання автотранспортних послуг.

Під час надходження паливно-мастильних матеріалів на склад або до паливно-роздавальної колонки матеріально відповідальна особа — заправник (комірник) має оприбуткувати нафтопродукти, що надійшли зі складанням первинного документа (прибуткового ордеру тощо) і зробити необхідні записи в Журналі обліку нафтопродуктів із зазначенням дати надходження матеріалів, номера цистерни, номерів квитанції й товарно-транспортної накладної постачальника. Сторінки журналу мають бути прошнуровані, пронумеровані, скріплені підписами посадових осіб і печаткою підприємства.

Для обліку видачі палива зі складу використовують лімітно-заправочні відомості, які відкривають на місяць для кожного автомобіля. Відпуск палива водіям здійснює заправник у межах ліміту, встановленого на місяць.

Кількість фактично виданого водіям палива фіксують у двох документах: у *Відомості обліку видачі нафтопродуктів* і в *Подорожньому листі водія*. У Відомості обліку видачі нафтопродуктів заправник зазначає дату, номер подорожнього листа, прізвище водія і кількість відпущеного палива за марками. Водій підтверджує отримання палива своїм підписом. Заправник записує відпущене паливо до подорожнього листа і ставить у ньому свій підпис. Паливо, відпущене на заправку автомобіля, розглядають як внутрішнє переміщення від однієї матеріально відповідальної особи (заправника) до іншої (водія). На підставі цих документів і в такому самому порядку відображають рух талонів на паливо. При цьому складають окрему Відомість обліку видачі нафтопродуктів. Не використані талони, раніше отримані водієм, повертаються, про що у подорожньому листі роблять відповідний запис.

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві здійснюють приймання і відпуск нафтопродуктів, матеріально відповідальна особа (заправник, комірник) складає *Звіт про рух нафтопродуктів*, який разом із первинними документами подає до бухгалтерії. Це слугує підставою для відображення в обліковій руху нафтопродуктів. При складанні звіту враховують затверджені норми втрат нафтопродуктів у вагових одиницях на 1 м² поверхні випаровування резервуарних місткостей та в кілограмах до кількості руху нафтопродуктів в осінньо-зимовий або весняно-літній період залежно від значення октанового числа палива та кліматичної зони. Втрати нафтопродуктів під час зачищення резервуарів і технологічних нафтопродуктопроводів списують за окремими актами, що складають на кожен випадок зачищення.

При виїзді з підприємства і після повернення водій надає подорожній лист, в якому механік (чи інша уповноважена особа) проставляє дані пробігу автомобіля за спідометром, а також залишки палива у баках автомобіля під час виїзду й при поверненні. Ці показники фіксують у диспетчерському журналі.

Фактичні витрати палива за кожним подорожнім листом встановлюють за розрахунком: до залишку палива у баках автомобіля на початок зміни додають кількість палива, отриманого в натурі або за талонами, і віднімають залишок його у баках на кінець

зміни. Фактичні витрати за кожним подорожнім листом зіставляють із витратами, розрахованими за нормами, й визначають економію або перевитрати палива за кожною маркою автомобіля.

Списання паливно-мастильних матеріалів із підзвіту водія здійснюють з урахуванням чинних норм витрат їх. При цьому зважають на суттєві особливості експлуатації автотранспортних засобів. Для автомобілів норми встановлюють з урахуванням таких чинників: базова норма на пробіг (на 100 км); на поїздку із вантажем (враховують збільшення витрат палива через особливості маневрування, наявність операцій із завантаження та розвантаження); на одну тону спорядженої маси (враховують додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа); на виконання транспортної роботи (враховують додаткові витрати палива під час руху автомобіля з вантажем); на пробіг у разі виконання спеціальної роботи (на 100 км); на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі (на годину або виконану операцію); на роботу незалежного обігрівача. Крім того, враховують особливості дорожніх умов руху (збільшення витрат палива в зимовий період експлуатації, у гірській місцевості), виду палива, терміну експлуатації автотранспортного засобу тощо.

Придбання паливно-мастильних матеріалів у дорозі на сторонніх АЗС відображають в *авансовому звіті водія*. До авансового звіту додають документи, що підтверджують придбання цих матеріалів (чек ЕККА АЗС, товарний чек, розрахункову квитанцію, а також податкову накладну, якщо сума в чеку перевищує 20 грн). У подорожньому листі також має бути позначка АЗС про кількість виданого палива.

Водій упродовж трьох робочих днів після повернення із відрядження зобов'язаний відзвітувати за авансовим звітом про витрату одержаних у касі підзвітних сум. Підставою для списання паливно-мастильних матеріалів є *подорожній лист автомобіля*.

Облік талонів на нафтопродукти здійснює призначена керівником матеріально відповідальна особа у *Книзі обліку талонів на нафтопродукти*. Книга має бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства і затверджена печаткою. Записи в ній здійснюють щоденно за даними документів на оприбуткування і списання талонів на нафтопродукти. Оприбуткування талонів фіксують у книзі на підставі накладних на відпуск матеріальних цінностей (талонів на нафтопродукти). Списання талонів проводять згідно із видатковими ордерами (накладними). Видатковий ордер оформлюють на кожного водія, який отримує талони на нафтопродукти в підзвіт. Він містить такі обов'язкові реквізити: прізвище, ім'я, по батькові особи, яка отримує талони, номінал одного талону, загальну суму отриманих талонів, підписи матеріально відповідальної особи та водія. За даними прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа складає під копірувальний папір 2 примірники Звіту про рух талонів, один примірник передає до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами.

Підставою для списання палива є *Відомість обліку видачі нафтопродуктів і подорожній лист*. На кожне 1 число місяця здійснюють інвентаризацію залишків палива у баках автомобіля з оформленням інвентаризаційного опису.

Після того, як дані одержаних регістрів звірено, складають дві картки: *Картку обліку витрачання палива автомобілем та Особову картку водія*.

Першу картку відкривають на кожний транспортний засіб. У ній указують фактичну й нормативну витрату палива за кожним подорожнім листом (економія чи перевитрата).

В Особовій картці водія відображають облік фактичного і нормативного витрачання палива за кожним подорожнім листом і підсумовують результати роботи за місяць (економія чи перевитрата), що слугує підставою для нарахування премій за економію чи утримань вартості перевитраченого палива. Вартість перевитрат палива списують за рахунок водія (якщо доведено його вину) або за рахунок підприємства (якщо вину водія не доведено).

На підставі підсумкових даних карток обліку витрат палива автомобілем технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає за кожним видом палива *Зведену відомість обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за автомобілями за місяць*, яку затверджує головний інженер підприємства і передає до бухгалтерії. Відомість треба звірити з даними про залишки палива в актах зняття залишків палива в баках автомобілів, а також із даними про фактичне отримання палива водіями і даними звітів матеріально відповідальних осіб (заправників) за поточний місяць. Після цього за відомістю проводять списання на витрати виробництва використаного палива.

На підставі актів інвентаризації залишків та звітів про рух палива технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає звіт про витрати палива за місяць, в якому відображає рух палива за видами, фактичні витрати палива за видами, фактичні витрати палива та результат (економія або перевитрати) проти встановлених норм. Перевитрати палива водіями за рішенням керівника підприємства відносять до відшкодування матеріально відповідальною особою або на витрати діяльності.

Заправку і дозаправку автомобілів мастилами здійснюють, як правило, під час проведення технічного обслуговування автотранспорту.

Облік наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо». На цьому рахунку також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

До субрахунку 203 доцільно вести такі субрахунки другого рівня:

— 2031 «Нафтопродукти на складі» — обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що перебувають на нафтоскладах, у пунктах заправки, інших підрозділах підприємства, у ваговому й грошовому еквіваленті;

— 2032 «Нафтопродукти в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2033 «Нафтопродукти в баках автотransпортних засобів» — облікують паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства і на сторонній АЗС;

— 2034 «Газоподібне паливо на складі» — обліковують газоподібне паливо на складі в підзвіті комірника;

— 2035 «Газоподібне паливо в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2036 «Газоподібне паливо в баках автотransпортних засобів» — обліковують газоподібне паливо у підзвіті водіїв.

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

У **таблиці 4.5** наведено операції з обліку паливно-мастильних матеріалів на автотранспортному підприємстві.

На сьогодні можливі наступні способи придбання ПММ через АЗС:

- 1) заправка за готівковий розрахунок;
- 2) заправка за безготівковим розрахунком:
 - по відомостях;
 - по талонах на ПММ;
 - по паливних смарт-картках.

Залежно від обраної форми розрахунку за паливо і порядку його отримання відрізнятиметься і порядок відображення таких операцій в бухгалтерському обліку.

Порядок відпуску палива на АЗС регламентований Інструкцією № 281, яка встановлює єдиний порядок організації і виконання робіт, пов'язаних з прийомом, транспортуванням, зберіганням, відпуском та обліком товарної нафти і нафтопродуктів і поширюється на усі класи, типи, групи та види нафти, а також типи, марки та види нафтопродуктів.

Таблиця 4.5

Облік руху паливно-мастильних матеріалів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано від постачальника бензину для автомобілів	2031	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Бензин залито до баку автомобіля (підзвіт водія)	2033	2031	8000
4	Залито до баку автомобіля бензин від сторонньої АЗС	2033	372	1000
5	Видано водієві талони на бензин	2032	2032	800
6	Одержано бензину на АЗС за талони	2033	2032	800
7	Списано вартість використаного бензину за нормами	231	2033	9300
8	Списано вартість використаного бензину понад норму на фінансові результати	79	2033	350
9	Списано вартість використаного бензину понад норму за рахунок матеріально відповідальної особи (водія)	375	2033	150

Відповідно до п. 7.1 Інструкції № 281 відпуск нафтопродуктів споживачам здійснюється на підставі укладених договорів або за готівку.

Наведемо в табл. 4.6 можливі способи заправки і відповідні первинні документи, які повинні видаватися водію при заправці.

Таблиця 4.6

Первинна документація з обліку заправки автомобілів

№ з/п	Спосіб заправки на АЗС	Первинний документ, що видається водієві на АЗС при заправці
1.	За готівковий розрахунок	Чек РРО (чек POS- терміналу, товарний чек)
2.	По відомостях	Чек РРО з вказівкою кількості відпущених ПММ
3.	По талонах	Чек РРО з вказівкою кількості відпущених ПММ
4.	По смарт-картках	Чек POS- терміналу, товарний чек

Наявність та рух палива, яке отримується або заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалювання будівель, враховується згідно з Інструкцією № 291 на субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) рахунку 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку враховуються і сплачені талони на нафтопродукти та газ.

Аналітичний облік на субрахунку 203 ведеться виходячи з потреб конкретного підприємства по видах марок палива, місцях його зберігання, а також обов'язково по матеріально відповідальних особах - водіям автотранспорту. Для цього на субрахунку 203 можуть відкриватися субрахунки другого порядку, наприклад:

- 203/1 «Паливо на складі»;
- 203/2 «Талони на паливо»;
- 203/3 «Паливо в автомобілі» тощо. І

А при необхідності можна відкрити рахунки і третього порядку. Якщо, приміром, підприємство в своїй господарській діяльності використовує і легковий і вантажний автомобілі, то можна відкрити субрахунки:

- 203/3/1 «ПММ в баку легкового автомобіля»;
- 203/3/2 «ПММ в баку вантажного автомобіля».

Придбані ПММ відображаються у складі запасів підприємства за первинною вартістю, з урахуванням вимог, передбачених п. 9 П(С)БО 9.

Податковий облік витрат на придбання ПММ

Напевно, всі ще добре пам'ятають встановлене пп. 5.4.10 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку обмеження на віднесення до валових витрат ПММ, використаних для легкових автомобілів, у розмірі 50% витрат на їх придбання, що діяло до 01.04.2011 р. Нагадаємо, що ПММ, використані для вантажних автомобілів, включалися до складу валових витрат в повному об'ємі.

З дати набуття чинності розд. III ПК України (01.04.2011 р.) вказані обмеження скасовані, і зараз витрати на ПММ враховуються у зменшення об'єкту оподаткування на прибуток в повному обсязі не залежно від типу автомобіля, а залежно від його призначення. Головне, щоб такі витрати були пов'язані з господарською діяльністю.

Крім того, ПК України змінений момент віднесення витрат у витрати. Тепер витрати підприємства відображаються в податковому обліку відповідно до бухгалтерського принципу нарахування, а не за правилом першої події. Більше того, згідно з пп. 139.1.3 ст. 139 розд. III ПК України суми попередньої оплати не включаються до складу витрат підприємства.

Таким чином, говорити про витрати в податковому обліку можна тільки після використання ПММ в господарській діяльності.

З приводу віднесення сум ПДВ до податкового кредиту нагадаємо, що таке право у платника ПДВ виникає, як і раніше, за правилом першої події, тобто згідно з п. 198.2 ст. 198 розд. V ПК України датою виникнення права на податковий кредит вважається дата події, що відбулася раніше:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів/послуг;
- або дата отримання платником ПДВ товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Не варто забувати про вимоги п. 198.6 ст. 198 розд. V ПК України, згідно з якими до податкового кредиту не можуть бути віднесені суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними або іншими подібними документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 розд. V ПК України.

Проте при придбанні ПММ за готівкові кошти є свої нюанси, з-за яких бухгалтеру необхідно стежити за сумою розрахунків на підставі касових чеків на кожен день.

Розрахунок при відпустці нафтопродуктів за готівкові кошти здійснюється безпосередньо на АЗС через РРО. Тобто водій повинен отримати на руки чек РРО (або інший замінюючий його документ: товарний чек, чек POS-терміналу), який служитиме документом, що підтверджує понесені витрати на заправку автомобіля.

Розрахунки з працівником за придбані ПММ оформляються в загальному порядку розрахунків з підзвітними особами. Таким чином, при такому способі придбання ПММ первинними документами являються чеки РРО та авансовий звіт водія, а в укладенні договору з постачальником немає потреби.

Податковий кредит на підставі касових чеків

Згідно з раніше діючими нормами пп. 7.2.6 п. 7.2 ст. 7 Закону про ПДВ однією з підстав для нарахування податкового кредиту без податкової накладної міг служити товарний чек, інший платіжний або розрахунковий документ при проведенні розрахунків за готівку або банківськими платіжними картками.

В той же час, Постановою № 32 встановлена максимально допустима сума таких готівкових розрахунків у розмірі 10 000 грн. Вказана сума не повинна перевищувати суму розрахунків з одним контрагентом протягом одного дня, незалежно від кількості оформлених платіжних документів. Кількість же контрагентів (юридичних осіб або підприємств) впродовж дня не обмежується (п. 2.3 Положення № 637).

Але вказана норма Закону про ПДВ до ПК України не перейшла, тому з 01.01.2011 р. основою для нарахування податкового кредиту без наявності податкової накладної (пп. 201.11 ст. 201 розд. V ПК України) є лише:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, виставлений платнику за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками обліку, які містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, окрім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, що містять суму отриманих товарів (послуг), загальну суму нарахованого ПДВ (з вказівкою фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому загальна сума отриманих товарів (послуг) не може перевищувати 200 грн на день (без ПДВ).

З цієї норми виходить, що, по-перше, право на відображення податкового кредиту на підставі касового чека виникає за наявності в ньому перерахованих в пункті «б» реквізитів.

По-друге, встановлено обмеження відносно суми ПДВ, яка може бути відображена у складі податкового кредиту, - 40 грн на день.

Проте в підпункті «б» пп. 201.11 ст. 201 розд. V ПК України не прописано чітко, в яких випадках застосовується таке обмеження: по одному або по декількох чеках на день, і як бути у разі придбання товару по чеку на суму, що перевищує 200 грн?

Це дало привід ДПАУ викласти свою позицію, яка, на думку автора статті, не відповідає змісту вказаного підпункту.

Так, в Листі № 7680/6/16-1515-20 в ситуації з придбанням товарів на суму понад 200 грн по одному касовому чеку ДПАУ дійшла такого висновку:

«...платник податку має право на формування податкового кредиту на підставі касових чеків, які містять загальну суму отриманих товарів/послуг, що не перевищують 200 гривень за день (без ПДВ).

Якщо платник податку отримав касовий чек, в якому загальна сума отриманих товарів/послуг перевищує 200 гривень, то відповідно такий платник податку не має права на підставі цього чека віднести до податкового кредиту ні всю суму ПДВ, сплачену при придбанні таких товарів/послуг, ні її частину».

Висновок в другому абзаці наведеного листа ДПАУ ніяк не підтверджується нормами ПК України і обмежень у випадках, коли по одному касовому чеку сума розрахунку перевищує 200 грн без ПДВ + 40 грн ПДВ, немає.

В зв'язку з цим виникає і таке питання: якщо працівниками подані авансові звіти по декількох касових чеках за різні дні, але авансові звіти датовані однією і тією ж датою, то на яку дату відстежувати обмеження: на дату придбання (касового чека) або на дату подання авансового звіту працівником?

Безумовно, що в цьому випадку датою відображення податкового кредиту має бути дата, вказана в касовому чеку, незалежно від дати звіту працівником.

Обмеження по сумі розрахунків у 200 грн торкається усіх проведених розрахунків впродовж дня і не залежить від дати подання звітності працівниками. Тому за відсутності податкової накладної підприємство матиме право на включення до податкового кредиту всього 40 грн на день за усіма готівковими розрахунками, тобто бухгалтер повинен вести підсумовувальний облік за датами усіх касових чеків, що надійшли від підзвітних осіб.

З усього цього можна зробити висновок, що краще всього до придбання ПММ та інших товарів/послуг попереджати своїх працівників про це обмеження і щоб вони вимагали податкову накладну незалежно від суми розрахунків. Це зніме цілу низку запитань і спростить роботу бухгалтерів.

Якщо ж постачальник відмовиться видати податкову накладну, то у підприємства є право подати заяву зі скаргою на такого постачальника за формою, наведеною в додатку 8 до Податкової декларації з ПДВ («Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних)» (Д8)), затвердженої Наказом № 41. Це буде основою для включення повної суми ПДВ по касовому чеку до податкового кредиту незалежно від суми придбаних товарів.

Приклад 1. Водію підприємства для заправки автомобіля видані під звіт грошові кошти в сумі 200 грн. Ним придбаний на АЗС бензин на суму 200 грн (у тому числі ПДВ 20%-33,33 грн).

Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському та податковому обліку наведено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Облік заправки автомобіля за кошти підзвітних осіб

N з/п	Зміст операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			дебет	кредит	доход, грн	витрати, грн
1.	Видача грошових коштів під звіт	200,00	372	301	-	-
2.	Оприбутковування палива на підставі авансового звіту водія та доданого касового чека	166,67	203/ Паливо в автомобілі	372		
3.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ на підставі касового чека	33,33*	641/ПДВ	372		

Примітка.

* При перевірці бухгалтером касового чека зауважень немає (чек містить суму придбаних ПММ, загальну суму нарахованого податку, а також фіскальний номер та податковий номер постачальника).

Оскільки загальна сума придбаного палива не перевищила 200 грн на день (без урахування ПДВ), то підприємство відобразило в податковій звітності з ПДВ суму податкового кредиту без податкової накладної на підставі п. 201.11 ст. 201 розд. V ПК України.

Приклад 2. Знаходячись у відрядженні, водій придбав одним чеком на АЗС бензин на суму 500 грн (у тому числі ПДВ 20% - 83,33 грн). Після прибуття з відрядження ним був складений авансовий звіт з доданим до нього касовим чеком.

Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському та податковому обліку наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Облік заправки автомобіля водієм у відрядженні

N з/п	Зміст операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			дебет	кредит	доход, грн	витрати, грн
1.	Затвердження авансового звіту водія на підставі наданого касового чека	500,00	203/ Паливо в автомобілі	372		
2.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ на підставі касового чека	40,00*	641/ПДВ	372		

3.	Віднесення на збільшення первісної вартості палива частини ПДВ, сплаченого у складі вартості ПММ**	43,33	203/ Паливо в автомобілі	372		
4.	Відшкодування працівнику витрат на придбання ПММ	500,00	372	301		

Примітки.

* Для бухгалтерів, які не бажають йти проти волі ДПАУ, викладеної в Листі N 7680/6/16-1515-20, не слід відображати податковий кредит з ПДВ.

** Сума ПДВ у розмірі 43,33 грн, не відшкодована підприємству, відноситься на збільшення первісної вартості придбаного бензину на підставі п. 9 П(С)БО 9.

Касові чеки, відображені і затверджені в авансових звітах працівників, далі повинні відобразитися і в податковій звітності з ПДВ.

Пунктом 11 Порядку N 1002 визначені особливості заповнення деяких граф розділу II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (далі - Реєстр), зокрема: в графі 7 вказується індивідуальний податковий номер постачальника - платника ПДВ, вказаний в касовому чеку. Інші реквізити і графи Реєстру заповнюються в загальновстановленому порядку.

Також в колонці 2 «Постачальник (індивідуальний податковий номер)» розділу II «Податковий кредит» додатку 5 до Податкової декларації з ПДВ вказується індивідуальний податковий номер постачальника - платника ПДВ, вказаний в такому касовому чеку.

В цьому випадку між АЗС та підприємством, що вирішило придбати ПММ по відомостях, потрібно укладення договору, оскільки, згідно з пп. 10.3.2 п. 10.3 Інструкції N 281, ПММ відпускається на АЗС за безготівковим розрахунком по відомостях на підставі укладених договорів.

Кількість відпущених нафтопродуктів фіксується у відомості за формою N 16-НП (додаток 16 до Інструкції N 281), яка ведеться безпосередньо на АЗС. Факт отримання палива підтверджується підписами оператора АЗС та водія. У подорожньому листі водія проставляється відмітка про марку та кількість відпущеного палива.

На підставі відомостей про відпуск нафтопродуктів періодично, але не менше одного разу на місяць, бухгалтерія АЗС виписує зведені відомості-рахунки по марках нафтопродуктів та цінах, встановлених впродовж місяця. У рахунках обов'язково вказуються кількість та загальна вартість відпущених ПММ по марках та цінах, а також сума ПДВ.

Звіряння розрахунків зі споживачами за відпущені нафтопродукти здійснюється щомісячно не пізніше за п'яте число місяця, що йде за звітним. Розрахунки за паливо, отримане по відомості, здійснюються виключно через установи банків.

Приклад 3. Підприємство уклало договір з постачальником нафтопродуктів на придбання бензину марки А-95у кількості 500 л на суму 5250 грн (у тому числі ПДВ 20% - 875 грн). Уся сума за договором сплачена через установу банку.

Заправка автомобілів проводиться по відомостях на відпуск нафтопродуктів.

Після закінчення місяця, згідно зі зведеною відомістю-рахунком, виписаною бухгалтерією АЗС, усього отримано бензину на суму 3200 грн (у тому числі ПДВ 20% ~ 533 грн). Ціна на бензин впродовж місяця не змінювалася.

Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському та податковому обліку наведено в табл. 4.9.

Таблиця 4.9

Облік заправки автомобіля по передоплаті

N з/п	Зміст операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			дебет	кредит	дохід, грн	витрати, грн
1.	Перерахування передоплати за бензин	5250	371	311	-	-
2.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ на підставі отриманої податкової накладної	875	641/ПДВ	644		
3.	Відображення заправки автомобілів бензином А-95 на підставі зведеної відомості	2667	203/1 Паливо по відомостях	631		
4.	Списання суми податкового кредиту з ПДВ	533	644	631	-	-
5.	Залік заборгованостей	3200	631	371	-	-

Талон - це спеціальний талон, придбаний на умовах і за відпускнуою ціною встановленого номіналу, підтверджує право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості ПММ певного найменування і марки, вказаних на ньому (розд. 3 Інструкції N 281).

Слід знати, що талони бувають різні: є талони, що дозволяють отримувати паливо на АЗС тільки одній мережі, а є талони, які дозволяють отримувати на АЗС паливо, що належить різним операторам ринку (наприклад, «Нафтогаз Україна», «Альянс», «ТНК-Україна», «Лукойл»).

Талони можуть випускатися різного номіналу (5 л, 10 л, 15 л, 20 л тощо) і на придбання різних марок палива (А-80, А-92, А-95, дизельне паливо тощо).

Для користування у такий спосіб заправки автомобілів також в першу чергу між продавцем ПММ та покупцем талонів на ПММ необхідно укласти договір. У ньому в обов'язковому порядку вказуються:

- марка та вид ПММ;
- загальна вартість;
- спосіб отримання (в даному випадку - талони);
- термін дії талонів, після закінчення якого вони можуть бути обмінені на грошові кошти або інші талони.
- перелік АЗС, які відпускають паливо;
- момент переходу права власності.

Після укладення договору підприємство перераховує грошові кошти на банківський рахунок підприємства АЗС.

Помітимо, що ціна по талонах фіксована. Тобто, якщо, приміром, в жовтні талони на 50 л на бензин А-95 отримані за ціною 10,50 грн, то надалі ця ж кількість палива і буде отримана, незалежно від того, підвищилася ціна на нього чи ні аж до закінчення терміну дії талонів.

Зазвичай за договором після оплати вартості ПММ право власності на них переходить від продавця до покупця. На момент переходу до покупця права власності оформляється витратна накладна. На підставі акту прийому-передачі ПММ передаються на зберігання постачальнику. Тільки після цього підприємство отримує талони на паливо.

В цьому випадку талон не є засобом платежу, а підтверджує право водія від імені покупця на отримання вже сплаченого палива, що зберігається на АЗС.

Форму, зміст та ступінь захисту бланків талонів встановлює їх емітент, але обов'язково в талоні мають бути вказані його серійний та порядковий номер (пп. 10.3.3.1 Інструкції N 281).

Після зчитування номера талона на АЗС в обліковій програмі продавця автоматично вносяться зміни до залишку прийнятих на зберігання нафтопродуктів. Після закінчення терміну дії талона, вказаного в договорі, продавець палива може обміняти талони, якщо це обумовлено договором, на грошові кошти або інші талони.

Втрата талона не дає можливості заправки автомобіля.

На підприємстві, яке придбало талони, особою, відповідальною за ведення обліку талонів на ПММ, оформляється відомість обліку талонів. У ній фіксуються факти надходження талонів та видача їх водіям. Водій, що отримав талони, повинен обов'язково розписатися в цій відомості.

Форма відомості обліку талонів може бути розроблена підприємством самостійно. Але в ній обов'язково має бути інформація про:

- отримані талони;
- талони, видані водіям під звіт;
- талони, що залишилися на підприємстві;
- марку палива тощо.

На кожен марку ПММ краще відкривати окрему відомість. Надамо зразкову форму відомості обліку талонів (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

Відомість обліку талонів на бензин марки А-95 за листопад 2018 року

Поступило талонів			Видано талонів				Підпис водія
дата	літ ри	кількість та номінал	дата	літри	кіль кість і номі нал	Ф.І.П. водія	
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на 01.11.2018 р.	25	5 шт. х 5 л	X	X	X	X	X
02.11.2018 р.	500	100 шт. х 5л	03.11.2018р.	Потапов К.Н.	10	2 шт. х 5 л	Потапов
07.11.2018р.	300	60 шт. х 5 л	08.11.2018р.	Орлов В. П.	50	10 шт. х 5 л	Орлов
...
Разом за листопад 2018 року	1500	300 шт. х 5 л	X	X	1200	240 шт. х 5 л	X
Залишок на 01.12.2018р.	325	65 шт. х 5 л	X	X	X	X	X

Талони на ПММ видаються підприємством - споживачем ПММ водіям, а вони вже обмінюють талони на відповідну кількість палива на будь-якій АЗС, обумовленій в договорі з продавцем нафтопродуктів.

Документом, що підтверджує використання талона, являється чек РРО, який водій повинен здати до бухгалтерії. Невикористані талони водії здають матеріально відповідальній особі. Цей факт має бути відображений у відомості обліку талонів.

Після того, як водій подасть до бухгалтерії звіт про використання талонів та касові чеки АЗС, з субрахунку 203/2 «Талони на паливо» вартість ПММ списується на субрахунок 203/3 «Паливо в автомобілі».

Згодом витрачене паливо попаде до рахунків витрат на підставі подорожніх листів.

Приклад 4. Підприємство уклало договір на придбання бензину А-95 у кількості 500 л на суму 5250 грн (у тому числі ПДВ 20% - 875 грн). Після перерахування передоплати підприємством отримані талони на бензин, а бензин переданий на відповідальне зберігання АЗС. Впродовж жовтня водіям підприємства були видані талони на 200л бензину загальною вартістю 2100 грн (у тому числі ПДВ 20% - 350 грн).

Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському та податковому обліку наведемо в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

Облік заправки автомобіля по талонах

N з/п	Зміст операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			дебет	кредит	дохід, грн	витрати, грн
1.	Перерахування передоплати за бензин	5250	371	311		
2.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ (отримана податкова накладна)	875	641/ПДВ	644		
3.	Оприбутковування бензину та отримання талонів	4375	203/2 Талони на паливо	631		
4.	Списання суми податкового кредиту з ПДВ при оприбутковуванні ПММ	875	644	631		
5.	Залік заборгованостей	5250	631	371	-	-
6.	Відображення заправки автомобілів паливом на підставі звітів водіїв та подорожніх листів	1750	203/3 Паливо в автомобілі	203/2 Талони на паливо		

Кількість покупців ПММ по смарт-картках з кожним днем росте, оскільки такий спосіб заправки автомобіля найоптимальніший.

Смарт-картка (або паливна пластикова картка) - це пластикова картка з вбудованим чипом (мікропроцесором), що дозволяє проводити операції з відпуску палива пред'явнику картки, а також фіксувати вказану операцію в пункті обслуговування - безпосередньо на АЗС. У паливній картці міститься інформація про кількість та асортимент сплачених покупцем нафтопродуктів, які можуть бути відпущені на АЗС, а також інша інформація, необхідна для організації розрахунків.

Електронна система розрахунків забезпечує підготовку необхідних даних і звітів в автоматичному режимі.

Для облікових працівників бухгалтерії підприємства, що користується смарт-картками, значно спрощується складання звітів - це робить компанія - емітент картки в автоматичному режимі. Це великий плюс, якщо ще враховувати, що паливні картки використовуються для придбання не лише палива, але й інших товарів та паливно-мастильних матеріалів на АЗС.

Крім того, використання паливної картки забезпечує можливість стовідсоткового контролю за витратою палива, що реалізується за цими картками. У разі втрати смарт-картки вона блокується, а грошові кошти повертаються.

Для того, щоб оператори ринку нафтопродуктів могли здійснювати розрахунки зі споживачами із застосуванням платіжних карток, спеціалізовані ЭККА оснащені платіжним терміналом, призначеним для виконання процедури авторизації із застосуванням платіжної картки і, як правило, друкування документ за такою операцією.

Ця картка не відноситься до платіжних засобів, а є засобом багатократного використання. Не є така картка і різновидом кредитних карток. Це підтверджується п. 1.3 Положення N 223, згідно з яким порядок емісії спеціальних платіжних засобів не поширюється на суб'єктів господарської діяльності, що випускають паливні картки та інші засоби, які не є платіжними і призначені для фіксації в електронній формі заборгованості емітента перед утримувачем цих засобів за заздалегідь сплачені товари(послуги), і на операції, здійснювані з їх використанням.

На АЗС, обслуговуючій за платіжними картками, на видному місці (на вітрині або в іншому доступному споживачам місці) має бути розміщена інформація про можливість здійснювати розрахунки зі споживачами картками визначених банків-емітентів.

Щоб мати можливість проводити заправку за допомогою смарт-карток, спершу слід укласти договір з постачальником палива. У договорі, окрім вартості ПММ, обумовлюються ще й вартість, умови придбання, а також вимоги щодо використання та зберігання паливних карток.

Договором може бути передбачено, що смарт-картка:

- безкоштовно передається у власність підприємства - покупця ПММ;
- залишається у власності постачальника нафтопродуктів;
- передається у власність підприємства - покупця ПММ на платній основі.

За смарт-картку, яка залишається у власності постачальника нафтопродуктів, вноситься або заставна вартість, або плата за користування нею. Після закінчення терміну дії договору або терміну використання паливної картки, обумовленого в договорі, смарт-картка повертається постачальнику нафтопродуктів. Покупцю повертається тільки її заставна вартість, плата за користування нею не повертається.

На практиці поширеніший третій варіант передачі паливних карток, що, по суті, не що інше, як її продаж.

Кількість карток визначається за домовленістю сторін такого договору так само, як і термін їх дії (1 рік з правом пролонгації, 5 років тощо).

Паливна картка може бути:

- грошовою (на такій картці враховується сума грошових коштів, зарахованих на умовний рахунок підприємства);
- літровою (на цій картці враховується кількість літрів ПММ певної марки, заздалегідь сплачена підприємством).

Грошова паливна картка дає можливість придбати будь-яку марку ПММ, супутні товари та послуги, що реалізуються на АЗС, виходячи з ліміту грошових коштів.

Із зростанням цін на бензин прийнятніше придбавати літрову паливну картку, оскільки по ній ПММ відпускаються за ціною, вказаною в договорі, тобто зміна ціни на ПММ не впливає на кількість літрів на смарт-картці. А ось ПММ та послуги з грошової паливної картки відпускаються за ринковими цінами, що діяли на дату заправки. Раніше така схема називалася «Електронний гаманець*».

До договору додається перелік АЗС, на яких підприємство може заправлятися за цими картками. Після перерахування грошових коштів на поточний рахунок постачальника підприємству видається смарт-картка.

Картка може бути безкоштовно замінена впродовж певного часу продавцем палива, якщо вона виявилася непрацездатною внаслідок виявлення заводського дефекту або вийшла з ладу не з вини покупця. Крім того, впродовж певного часу покупець може повернути її продавцю і отримати за неї залишкову вартість.

Придбання ПММ по паливних картках вимагає від підприємства розробки та впровадження системи документального обліку таких карток з метою контролю за їх використанням.

У свою чергу необхідно:

- затвердити правила користування паливними картами;
- затвердити список водіїв, яким видаватимуться паливні картки;
- розробити журнал обліку руху паливних карток (складається в довільній формі);
- призначити особу, відповідальну за зберігання, видачу та облік паливних карток.

А ось паливні картки підлягають поверненню водіями до бухгалтерії відповідно до встановлених на підприємстві правил - смарт-картки зберігаються в бухгалтерії підприємства і видаються водіям в порядку, встановленому на підприємстві. Після заправки картки повертаються водієм до бухгалтерії (або картка, якщо вона використовується постійно, може бути закріплена за одним водієм).

У договорі на відпуск ПММ також обмовляється момент переходу права власності на ПММ. Якщо згідно з угодою право власності на ПММ, що відпускаються по паливних смарт-картках, не переходить до моменту їх відпуску підприємству-споживачу, то після закінчення звітного періоду (календарного місяця) постачальник надає підсумкову витратну накладну на відпущені за цей період нафтопродукти і детальний звіт про рух ПММ по кожній паливній картці з розшифровкою оборотів, з вказівкою виду, марки та дати отримання палива, його кількості, вартості та інших даних. Таким документом може бути Акт вибірки палива, який затверджується покупцем.

При заправці автомобіля за допомогою смарт-картки на АЗС водій отримує квитанцію платіжного терміналу та чек РРО. При цьому, окрім встановлених обов'язкових реквізитів чека касового апарату, додатково мають бути також обов'язкові реквізити квитанції платіжного терміналу (номер квитанції, номер терміналу, ідентифікатор підприємства торгівлі (послуг) або інші реквізити, що дають можливість їх ідентифікувати, дата та час (години, хвилини) здійснення операції, вид операції (купівля, повернення), сума операції у валюті України, номер платіжної картки тощо).

Після проведення операції заправки автомобіля по смарт-картці грошові кошти на рахунок оператора ринку нафтопродуктів зараховуються тільки впродовж наступного (робочого) дня, за умови що оператор АЗС не порушив умов договору і технології роботи з терміналом.

Смарт-картка в бухгалтерському обліку підприємства, якщо вона переходить у власність покупця ПММ, відображається:

- на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», якщо термін служби паливної картки не перевищує 1 рік;
- на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», якщо термін служби паливної картки більше 1 року.

Якщо ж паливна картка залишається у власності постачальника нафтопродуктів, то в бухгалтерському обліку покупця вона не відображається, оскільки не відповідає критеріям визнання активом. В цьому випадку паливна картка знайде своє відображення тільки в аналітичному обліку - в журналі обліку руху паливних карток. А для обліку руху картки від бухгалтерії до водія і назад можна використати забалан-совий рахунок 08 «Бланки суворого обліку».

Приклад 5. Керівництво підприємства прийняло рішення здійснювати заправку автотранспорту підприємства по смарт-картках. Для цього укладений договір з постачальником нафтопродуктів на придбання 5 шт. смарт-карток і бензину у кількості 300 л на загальну суму 3150 грн (у тому числі ПДВ 20% - 525 грн). Паливна картка переходить у власність покупця, термін її дії - 5 років, вартість 1 шт. - 40 грн (у тому числі ПДВ 20% - 6,67 грн). Загальна сума передоплати за договором склала 3350 грн (у тому числі ПДВ 20% - 558,33 грн).

За договором право власності на ПММ переходить до покупця на момент заправки автомобіля на підставі витратної накладної постачальника, що складається за підсумками місяця. Згідно з витратною накладною впродовж жовтня водіям підприємства по смарт-картках було відпущено 180 л бензину на загальну суму 1890 грн (у тому числі ПДВ 20% - 315 грн).

Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському та податковому обліку наведемо в табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Облік заправки автомобіля по смарт-картках

N з/п	Зміст операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			дебет	кредит	дохід, грн	витрати, грн
1.	Перерахування передоплати за смарт-картки у кількості 5 штук та бензин у кількості 300 л	3350,00	371	311		
2.	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ у складі передоплати (за наявності податкової накладної)	558,33	641/ПДВ	644		
3.	Оприбутковування смарт-карток [5 (шт.) x 33,34 (грн)]	166,70	112	631		
4.	Списання суми податкового кредиту з ПДВ при оприбутковуванні смарт-карток	33,34	644	631		
5.	Передача смарт-карток водіям	166,70	112/2	112/1	-	-
6.	Відображення заправки автомобілів паливом (на підставі підсумкової витратної накладної)	1575,00	203/ Паливо в баку автомобіля	631		
7.	Списання суми податкового кредиту з ПДВ при оприбутковуванні ПММ	315,00	644	631		
8.	Залік заборгованостей	2090,00	631	371	-	-

4.5. Облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг

4.5.1. Облік витрат на експлуатацію, ремонт і технічне обслуговування автомобілів

Система технічного обслуговування й ремонту автотранспортних засобів передбачає: підготовку до продажу, технічне обслуговування їх у період обкатки,

щоденне обслуговування, періодичне технічне обслуговування, сезонне технічне обслуговування, технічне обслуговування під час консервації, поточний ремонт, капітальний ремонт, технічне обслуговування й ремонт автотранспортних засобів на лінії.

Ремонт — комплекс операцій із відновлення справності або працездатності, відновлення ресурсу автомобіля або складових його частин.

Технічне обслуговування автомобілів — операція або комплекс операцій із підтримання працездатності або справності автотранспортного засобу в період його використання за призначенням, зберігання й транспортування. *Мета технічного обслуговування й ремонту* — утримання автотранспортних засобів у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху й екологічної безпеки. До технічного обслуговування автомобіля, зокрема, належать: операції із заміною шин і акумуляторних батарей, санітарна обробка автотранспортного засобу, роботи щодо заправки експлуатаційними рідинами. Технічне обслуговування є профілактичним заходом у плановому порядку залежно від пробігу й часу роботи автотранспорту.

Поточний ремонт виконують для забезпечення або відновлення працездатності автомобіля. Він полягає у заміні (або) відновленні окремих частин об'єкта ремонту.

Проведення поточного ремонту сприяє підтриманню об'єкта в робочому стані й одержанню первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його експлуатації, але не веде до поліпшення об'єкта (збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта).

Капітальний ремонт виконують для відновлення працездатності й цілкового відновлення ресурсу автомобіля із заміною або відновленням будь-яких частин, зокрема й базових.

Під час проведення капітального ремонту виконання окремих робіт може поліпшувати працездатність об'єктів ремонту (модернізація базових деталей при заміні їх тощо), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта.

Згідно з чинними нормативами до складу витрат поточного періоду належать вартість витрат на експлуатацію й технічне обслуговування об'єктів основних засобів, зокрема й автомобілів. Вартість ремонтів відносять до складу витрат поточного періоду, якщо їх виконання не приводить до поліпшення об'єктів ремонту (до збільшення майбутніх економічних вигод, початково очікуваних від використання об'єкта). Якщо проведення ремонтних робіт сприяє поліпшенню об'єктів — їхній модернізації (наприклад, заміна двигуна на потужніший), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, вартість таких робіт відносять до збільшення первинної вартості об'єктів ремонту.

На підприємстві, на підставі чинних технічних нормативів, розробляють перелік операцій, що належать до технічного обслуговування, поточного ремонту, капітального ремонту без поліпшення об'єкта, капітального ремонту із поліпшенням об'єкта — модернізацією автотранспортних засобів.

Про виконання відповідних робіт складають акти:

- про виконання профілактичного обслуговування автомобіля;
- про виконані ремонти без поліпшення об'єктів (модернізації);
- про виконані ремонти із поліпшенням об'єктів (модернізацією).

Приймання виконаних робіт з капітального ремонту об'єктів оформлюють Актами прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми ОЗ-2.

В актах зазначають реквізити: вид та обсяг виконаних робіт, марки та номери автомобіля, а також трудові й матеріальні витрати. Акти підписують працівники відповідної ремонтної служби, що виконує ці роботи, а також працівники ВТК, що їх приймають. Оформлені акти разом із усіма первинними документами (лімітно-забірними

картами, вимогами, табелями, нарядами, інвентарними картками на дорогі запасні частини, вузли й агрегати) передають до бухгалтерії. На підставі актів здійснюють списання з підзвітних осіб раніше отриманих матеріальних цінностей. За цими актами також нараховують заробітну плату персоналу, виходячи із зазначених у них: професії працівника, його розряду, виду виконаної роботи, відпрацьованих годин і тарифної ставки або відрядної розцінки.

Ремонт і технічне обслуговування автомобілів можуть виконувати ремонтні майстерні, станції технічного обслуговування або інші сторонні організації. У разі виконання зазначених робіт силами підприємства витрати фіксують за дебетом субрахунка 231 «Допоміжне виробництво». По завершенні робіт їхню відпускну вартість згідно із відомістю розподілу послуг, виконаних для внутрішніх потреб, відносять у дебет рахунка 23 «Виробництво» за відповідною статтею калькуляції з кредита субрахунка 231 «Допоміжне виробництво». Якщо вказані роботи виконує стороння організація, то на підставі її рахунку й акту прийнятих робіт робиться запис:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 63.

У таблиці 4.6 наведено облік операцій з виконання ремонтних робіт.

Таблиця 4.6

Облік операцій з виконання ремонтних робіт

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Підприємством виконано капітальний ремонт без поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля	23	631	500
2	Підприємством виконано капітальний ремонт із модернізацією (поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля)	152	631	600
3	Вартість модернізації збільшує первинну вартість автомобіля	10	152	600
4	Оприбутковано запасні частини	207	631	300
5	Нараховано податковий кредит із ПДВ за операціями 1, 2, 4	641	631	280
6	Сплачено постачальникам	631	311	1680
7	Списано вартість встановлених на автомобіль запчастин	23	207	300

У процесі виробничої діяльності автотранспортного підприємства для обліку окремих операцій, пов'язаних із роботою автотранспорту, можуть оформлювати такі документи: табель обліку роботи автопарку, Акт про поломку (пошкодження) автомобіля, Акт про технічний стан автомобіля, Акт про дорожньо-транспортну пригоду із матеріальним збитком (акт у разі аварії).

4.5.2. Об'єкти й загальна методика обліку витрат

Методику ведення обліку витрат і калькулювання собівартості перевезень вантажів і пасажирів, робіт і послуг, пов'язаних із транспортним процесом, використовують на автотранспортних підприємствах і на інших підприємствах, що виконують зазначені роботи (послуги), незалежно від форм власності й підпорядкування, але з урахуванням технологічних і організаційних особливостей кожного підприємства.

Об'єктами обліку витрат на виробництво на автотранспортних підприємствах є групування витрат за видами виробництва (основного й допоміжного), господарськими підрозділами (автоколонами, цехами), видами перевезень і транспортними послугами, а також за продукцією та послугами допоміжних виробництв. Окрім перевезень автотранспортні підприємства можуть виконувати й інші роботи: навантаження, розвантаження, пакування, зважування, супровід і охорона вантажу, приймання і здача вантажу, розрахункові операції й маркування вантажів, зберігання вантажів, перевезення

автобусами населення. Облік витрат ведуть за кожним видом послуг, залежно від їхньої специфіки.

Важливе значення має правильно організований облік витрат за кожним автомобілем. Для цього відкривають особові рахунки обліку витрат окремо за кожним автомобілем із деталізацією витрат, встановленою плановими нормативами, порівнюють їх із фактичними даними за основними експлуатаційними показниками.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на такі цілі. Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Непродуктивні витрати й втрати відображають в обліку того звітного періоду, в якому вони виникли.

У структурних підрозділах автотранспортних підприємств, вирізнених в окремі виробничі одиниці, що належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство), застосовують методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), прийняту для відповідних галузей.

4.5.3. Облік витрат за економічними елементами

Витрати операційної діяльності підприємства складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств автотранспорту відповідно до їхнього економічного змісту групують за такими елементами:

До елементу «**Матеріальні витрати**» належать витрати придбаних у сторонніх організацій або виготовлених власними силами палива, запасних частин і комплектувальних виробів, мастил, матеріалів, шин, енергії, інших виробничих запасів, які використані на:

- виконання перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення технологічного процесу перевезень (робіт, послуг), їхньої якості й надійності;
- проведення всіх видів ремонту, технічного огляду й обслуговування (рухомого складу, його агрегатів і вузлів, будівель, споруд, тощо), зокрема й отриманих за угодами лізингу (оренди);
- забезпечення робіт, пов'язаних із дотриманням правил безпеки праці та руху, протипожежної й сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації автотранспорту, нагляду й контролю за процесом виробництва;
- забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включно із транспортним обслуговуванням, пов'язаним із управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації тощо, які перебувають на балансі підприємства;
- утримання й експлуатацію приміщень і території підприємства, утримання законсервованих основних фондів;
- винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення й дослідження моделей і зразків, пов'язаних із основною діяльністю підприємства, освоєння в процесі експлуатації нових типів і моделей автотранспортних засобів та видів перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення робіт, пов'язаних із професійною підготовкою, перепідготовкою та підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем його діяльності безпосередньо на підприємстві (утримання тренажерних центрів тощо);

До цієї статті належать:

— собівартість малоцінних і швидкозношуваних предметів (спеціального одягу, взуття, форменого одягу, потрібних для виконання професійних обов'язків, інструменту, пристроїв, інвентарю, приладів, лабораторного обладнання, мийних засобів тощо), які не належать до основних засобів;

— втрати від браку матеріальних цінностей у межах норм природного убування.

Витрати на проведення поточного ремонту основних фондів та інших робіт власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передання придбаної енергії до місця її споживання включають до відповідних елементів витрат.

Витрати, пов'язані з доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортними засобами і персоналом підприємства, включають до відповідних елементів витрат.

До елементу **«Витрати на оплату праці»** належать пов'язані із веденням господарської діяльності витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими на підприємстві, включно із будь-якими виплатами у грошовій або натуральній формі.

До елементу **«Відрахування на соціальні заходи»** належать обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, передбачені чинним законодавством.

До елементу **«Амортизація основних фондів і нематеріальних активів»** належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно із порядком, нормами й умовами, встановленими чинним законодавством.

До елементу **«Інші операційні витрати»** належать витрати, які включають до собівартості перевезень і не врахують у попередніх елементах витрат, зокрема: сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами; оплата робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами цього підприємства, що не стосуються основного виду його діяльності (ремонт рухомого складу та інших основних виробничих фондів, проведення випробувань з метою визначення якості паливно-мастильних матеріалів тощо); допомога пасажирів у разі втрати працездатності, що надається на підставі рішень суду; суми податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів; витрати, пов'язані з реалізацією перевезень (робіт, послуг): оплата послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включно із комісійною винагородою), вартість яких включають до вартості перевезень (робіт, послуг); витрати на виготовлення розкладів руху пасажирських транспортних засобів, проїзних квитків, інструкцій, правил та іншої службової документації; витрати на декларування транспортних засобів і вантажів, оформлення провізних документів, іноземних паспортів, віз та інших дозволів, пов'язаних зі здійсненням закордонних перевезень; витрати за користування системами бронювання й резервування перевезень; витрати на обладнання міських ліній та ліній міжміських пасажирських і вантажних перевезень світловими табло, таблицями розкладу руху та вартості перевезень, іншими спеціальними знаками; витрати за користування автомобільними дорогами і стоянками; витрати на обслуговування пасажирів, зокрема й санітарно-гігієнічні засоби, посуд, харчування, якщо вони включені до ціни квитка.

4.5.4. Облік виробничих витрат за статтями калькуляції

До виробничої собівартості перевезень включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; автомобільні шини; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можна вносити зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру та рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а

також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виокремлювати з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

До статті **«Прямі матеріальні витрати»** включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-забірними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива.

На підставі накопичувальних реєстрів здійснюють записи:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунків 20, 22

До статті **«Прямі витрати на оплату праці»** включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками. Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тонни перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу. Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники.

Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Дані подорожніх листів у частині заробітної плати впродовж місяця групують за особистими рахунками водіїв, марками й видами автомобілів у Накопичувальній відомості виробітку і заробітної плати. У цій відомості також відображають нараховані суми доплат і премій, а також відрахувань до резерву на оплату відпусток.

На підставі даних накопичувальних відомостей у синтетичному обліку відображають нарахування заробітної плати разом із оплатою відпусток:

Дебет рахунків 23, 47

Кредит рахунка 66

Відрахування до резерву на оплату відпусток відображають:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 47

До статті **«Автомобільні шини»** включають відрахування до резерву на відновлення і ремонт автомобільних шин, які розраховують згідно із нормами на 100 км пробігу; а також витрати, пов'язані з встановленням автомобільних шин на колеса, вартість матеріалів, витрачених водіями на ремонт автомобільних шин на шляху сполучення.

Витрати за статтею «Автомобільні шини» включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень:

Якщо автомобіль здійснював кілька видів перевезень, тоді витрати, пов'язані із експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягу перевезень.

Вартість списаних шин, витрати за їхнім ремонтом відносять до дебету рахунка 47.

До статті «**Інші прямі витрати**» включають:

— відрахування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень (робіт, послуг): на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включно зі збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування у передбачених законодавством випадках, інші обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, визначені чинним законодавством;

— нараховані згідно із діючим порядком, нормами й умовами суми амортизаційних відрахувань від вартості рухомого складу автомобільного транспорту. Амортизаційні відрахування включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг). Амортизаційні відрахування за транспортними засобами, що експлуатувалися під час здійснення кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг);

— витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов'язані з відновленням стану рухомого складу і/або забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам: вартість запасних частин, приладів, обладнання, пального і матеріалів, що витрачаються для виконання ремонту власними підрозділами; вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами і організаціями; витрати на оплату праці й відповідні відрахування з неї працівників, котрі виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів; вартість інструментів, виданих для поновлення їхнього запасу на транспортних засобах; вартість матеріалів, витрачених на утримання законсервованих транспортних засобів, витрати на їхню консервацію й розконсервацію; витрати на страхування транспортних засобів у разі ремонту їх за кордоном; вартість матеріалів, використовуваних для ремонту, монтажу й дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів.

Витрати на технічне обслуговування і ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включають до собівартості за прямою ознакою. Якщо витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт або окремі елементи їх віднести до певних видів перевезень (робіт, послуг) неможливо, їх розподіляють за одним із таких методів: відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування та ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг); виходячи з питомої ваги цього виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства; виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

До статті «**Загальновиробничі витрати**» включають непрямі витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, не передбачені у попередніх статтях, зокрема: витрати на утримання апарату управління виробництвом, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, капітальний і поточний ремонт (без поліпшення об'єктів), страхування, операційну оренду основних засобів; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на утримання виробничих будівель, споруд і приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію й охорону довкілля; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, які включають до собівартості виробництва; інші витрати (витрати через брак, оплата простоїв, витрати, зумовлені аваріями та

катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації транспорту, нестачі у межах норм природного убування тощо).

Фактичну суму загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісячно розподіляють між:

- основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень;
- допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;
- обслуговуючими виробництвами;
- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляють між окремими видами перевезень за одним із таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на 1 гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями;
- пропорційно до наявної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Облік ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Наприкінці місяця загальновиробничі витрати після розподілу в повному обсязі списують на собівартість виконаних автотранспортних робіт:

Дебет рахунка 23

Кредит рахунка 91

4.5.5. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг

На підставі даних первинних документів витрати групують за видами перевезень, статтями калькуляції й окремими елементами витрат. *Синтетичний облік витрат* ведуть на рахунку 23 «Виробництво». *Аналітичний облік* здійснюють за видами перевезень, робіт і послуг у розрізі калькуляційних статей витрат.

За журнально-ордерної форми обліку дані аналітичного обліку витрат з експлуатації автомобільного транспорту та інших транспортних операцій реєструють у спеціальній відомості № 12-ат, в якій передбачено ведення обліку в розрізі видів автоперевезень та інших робіт. Синтетичний облік здійснюють у журналі-ордері № 10-ат. Фактичну собівартість перевезень і послуг відображають зростаючим підсумком у відомості за місяць та від початку року. Ці дані використовують для складання звітів про доходи і витрати за перевезеннями і калькуляції собівартості кожного виду перевезень за формою № 5-ат.

Облік витрат допоміжних виробництв здійснюють на окремому субрахунку 231 «Допоміжне виробництво» рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік цих витрат ведуть за видами допоміжних виробництв.

Згідно із діючою методикою за дебетом рахунків 92, 93, 94 відображають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюють із використанням одного із методів: простого, позамовного, нормативного.

Обчислення собівартості транспортної продукції не вимагає застосування складних методів, оскільки ця продукція має масовий характер, проводиться простим способом і не має залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду. Облік витрат на автомобільні перевезення і послуги можна здійснювати простим методом, загалом за транспортним процесом, без розподілу на окремі фази.

Позамовний метод обліку витрат передбачає відокремлений облік витрат за кожним із об'єктів у розрізі калькуляційних статей витрат. Об'єктом обліку й калькулювання при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг).

Нормативний метод обліку й калькулювання витрат на виробництво передбачає: створення системи дієвих прогресивних норм і нормативів; поточний облік і калькулювання нормативної собівартості; виявлення й облік витрат, пов'язаних із відхиленнями від чинних норм і нормативів; виявлення місць, причин і винуватців відхилень; системний облік зміни норм і нормативів; визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величини, відхилень від норм і зміни норм.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування та ремонт за нормативного методу ведуть за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) із виявленням і обліком відхилень від норм за кожним показником.

У зведеному обліку витрати групують за видами перевезень, структурними підрозділами тощо. Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на підставі узагальнених даних, одержаних внаслідок оброблення первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує вирішення у собівартості перевезень витрат окремих структурних підрозділів. На підприємствах із безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведуть за видами перевезень за підприємством загалом. Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляції фактичної собівартості продукції.

Якщо на підприємствах поточні норми суттєво відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулювання фактичної собівартості перевезень здійснюють за нормативними калькуляціями.

На підприємствах, де чинні норми несуттєво відрізняються від планових, за основу обліку відхилень беруть норми, закладені до планових калькуляцій собівартості окремих видів перевезень. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання перевезень, виявлену різницю обчислюють окремо як пов'язану зі зміною норм, а планова собівартість не змінюється.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складають калькуляції фактичної собівартості, які використовують для контролю за виконанням плану собівартості окремих видів і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складають на всі здійснювані підприємством види перевезень.

За калькуляційну одиницю собівартості приймають:

- для вантажних автомобілів, що працюють відрядно за тарифом за 1 тону перевезеного вантажу, — 10 тонно/кілометрів;
- для вантажних автомобілів, що працюють за погодинним тарифом, — 10 автомобіле-годин;
- для автобусного парку — 10 пасажиро/кілометрів;
- для легкових і спеціальних автомобілів — 10 автомобілезмін;
- для вантажних і легкових автомобілів-таксі — 10 платних кілометрів.

Об'єктом обліку й калькулювання за позамовного методу слугують окремі види перевезень (робіт, послуг) — замовлення, а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці їхнього вимірювання. Собівартість перевезень, тобто суму витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначають діленням суми фактичних витрат за кожним об'єктом калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складають відомість розрахунку собівартості кожного виду перевезень, у якій собівартість одиниці визначають у розрізі виробничих підрозділів за окремими статтями витрат із виокремленням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція. Фактичну собівартість перевезень

обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм. Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включають до витрат виробництва, якщо такі перевитрати зумовлені зловживаннями, нестачами, крадіжками, порушенням технології та правил зберігання.

Як узагальнювальну калькуляційну одиницю транспортної роботи використовують показник суми витрат на 1 гривню отриманих підприємством доходів.

Собівартість робіт і послуг допоміжного виробництва планують і обліковують за номенклатурою статей калькуляції, встановленою для відповідних галузей народного господарства.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають на підставі фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, виконуваних виробничими підрозділами для власних потреб, визначають на підставі прямих витрат.

Після бухгалтерського узагальнення витрат на автомобільні перевезення та визначення обсягу виконаних робіт розраховують фактичну собівартість одиниці продукції.

4.6. Облік обсягу автотранспортних послуг і виконаних робіт та їх реалізації

Облік обсягів перевезень вантажним автотранспортом у тоннах і тонно-кілометрах ведуть у подорожніх листах на підставі товарно-транспортних накладних незалежно від форми оплати транспортних послуг і видів перевезень. Заборонено включати до подорожніх листів обсяги вантажних перевезень, не підтверджені товарно-транспортними накладними.

Підставою для обліку транспортної роботи, яку виконують службові легкові автомобілі, і списання витраченого на їхній загальний пробіг палива, а також для взаєморозрахунків між перевізником і замовником за надані транспортні послуги, слугує подорожній лист службового легкового автомобіля.

Для обліку виконаних пасажирських автомобільних перевезень на автобусах застосовують подорожні листи і проїзні квитки, а на автомобілях-таксі — лише подорожні листи, звірені із показниками тарифних лічильників.

Працівників, що виконують операції з отримання, транспортування, зберігання, видачі й реалізації квитків, затверджують наказом керівника підприємства, із ними укладають угоди про повну матеріальну відповідальність. До таких працівників належать касири, кондуктори, водії автотранспортних засобів, контролери, комірники тощо.

Квитки на проїзд у пасажирському автотранспорті є бланками суворої звітності й зберігаються у спеціально обладнаних приміщеннях. Квитки видають підзвітним особам винятково квиткові касири у межах ліміту, встановленого для кожної підзвітної особи. В усіх первинних документах, які є підставою для оформлення й відображення приймання, отримання, оприбуткування, відпуску, реалізації квитків, треба зазначати кількість, серію і номери квитків за кожним видом окремо за номінальною вартістю.

Усі види квитків обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали» рахунка 20 «Матеріали» за фактичною вартістю їх придбання. Водночас на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведуть облік квитків у кількісних показниках і за номінальною вартістю, за кожним видом, серією і номером квитків, за кожною матеріально відповідальною особою окремо. Списання цих квитків із позабалансового рахунку за номінальною вартістю здійснюють на підставі відповідних документів про їхню реалізацію.

На підставі товарно-транспортних накладних і подорожніх листів замовники впродовж місяця виписують рахунки на відпуску вартість виконаних робіт до сплати.

Собівартість виконаних робіт на підставі звітної калькуляції списують:

Дебет рахунка 90

Кредит рахунка 23

ЛЕКЦІЯ 5. ОБЛІК У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ

5.1. Організаційно-правові основи бухгалтерського обліку в громадському харчуванні.

5.2. Облік придбання сировини та товарів і виробництва готової продукції.

5.3. Облік відпуску готової продукції з виробництва в реалізацію.

5.1. Організаційно-правові основи бухгалтерського обліку в громадському харчуванні

Громадське харчування — різновид торговельно-виробничої діяльності із забезпечення населення харчуванням. До підприємств громадського харчування належать ресторани, бари, кав'ярні, кафе, їдальні, магазини кулінарії, фабрики-кухні, дрібнороздрібна мережа тощо.

Торгово-виробнича діяльність підприємств громадського харчування регулюється такими нормативними актами:

1) Законом України "Про споживчу кооперацію" від 10. 04. 1992р. № 2265-ХІІ;

2) Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування , затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24 липня 2002р. № 219.;

3) Правилами роздрібної торгівлі продовольчими товарами затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 11.07.2003 р. № 185.;

4) Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05. 2002р. №145.

Головною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування є те, що вона поєднує елементи виробництва і торгівлі. Під час виготовлення власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) водночас відбувається реалізація їх (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами. Продукція, яку реалізують підприємства громадського харчування, може в них повністю виготовлятися, проходити часткове кулінарне оброблення або зовсім не піддаватися обробленню. Продукти харчування, які не пройшли гарячої або холодної технологічної обробки, називають купівельними товарами, а ті, що виготовлені із сировини і підлягали технологічній обробці — продукцією власного виробництва.

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яких здійснюють окремо за кожною матеріально відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

5.2. Облік придбання сировини та товарів і виробництва готової продукції

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції. Вироблення готової продукції передбачає приготування окремих страв, кондитерських виробів тощо.

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібної торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. За неможливості зважування продуктів без тари або коли відкриття тари спричинює зіпсування їх, масу нетто визначають вирахуванням із брутто маси тари за трафаретом на тарі. Фактичну масу тари перевіряють після її відкриття.

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

Оцінка за методом ціни продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі й громадського харчування середнього відсотка торговельної націнки на товари (націнки громадського харчування). Торгова націнка в громадському харчуванні складається із торговельної націнки товарів, націнки і ПДВ громадського харчування.

Підприємство громадського харчування розробляє асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв, які готують у суворій відповідності до рецептур, наведених у відповідних збірниках приготування їжі і напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюється санітарними правилами.

Завідувач виробництва щоденно складає *план-меню*, що є планом роботи кухні підприємства на день. План-меню містить перелік та кількість страв, їхню характеристику (норму виходу) і заміни окремих неосновних компонентів сировини. План-меню складають в одному примірнику, його підписують керівник підприємства і завідувач виробництва.

На підставі Плану-меню завідувач виробництва розраховує необхідну кількість сировини й виписує Вимогу в комору, яку після затвердження керівником передають комірнику. Комірник за даними Вимоги готує товарно-матеріальні цінності й на підставі накладної передає їх на виробництво. Відпуск товарів у буфети та в дрібнороздрібну мережу оформляють накладною. Наприкінці робочого дня всі прибуткові й видаткові документи групують у відповідній частині товарного звіту.

Відпуск продуктів у виробництво (на кухню) здійснюють у межах добової потреби, що відповідає Плану-меню, із врахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передають із підзвіту комірника в підзвіт завідувача виробництва.

Особливістю обліку виробництва на підприємствах громадського харчування є те, що надходження продуктів і товарів оприбутковують за вагою необробленої сировини (брутто), а списання здійснюють за обліковими даними випуску й реалізації готових страв, виробів, напівфабрикатів.

Вартість витраченої сировини визначають на підставі норм закладеної сировини згідно із рецептурами, кількістю переданих страв і виробів. Норми витрат сировини на виготовлення продукції, якщо вони не визначені в самій рецептурі, мають бути наведені у вступній частині відповідного розділу збірника рецептур.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат (зокрема й товарів) на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з огляду на нормальні рівні використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти й переглядати. Такий метод оцінки доцільно використовувати на підприємствах громадського харчування в разі списання вартості продуктів на витрати приготування страв.

Калькулювання на підприємствах громадського харчування — це обчислення ціни страви. *Ціна, відображена у калькуляції*, — це роздрібна ціна підприємства громадського харчування (продажна ціна), яка складається із вартості сировинного набору й націнки громадського харчування, яку встановлюють залежно від націнної категорії підприємства у відсотках до роздрібною середньозваженої ціни. Калькулювання здійснюють у Калькуляційній картці. Кожну Картку реєструють в окремому журналі.

Щодня завідувач виробництва складає *Звіт про рух продуктів і тари на кухні*, в якому документи групуються за надходженням продуктів і реалізацією продукції.

Витрати, пов'язані із виготовленням продукції власного виробництва, відображають на *рахунку 23 «Виробництво»* за статтями витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Сировина і продукти, що використовують для приготування їжі, під час надходження на підприємство обліковують на рахунку 20

«Запаси», а в разі використання у виробництві списують на рахунок 23 за статтею «Прямі матеріальні витрати». До статті «Прямі витрати на оплату праці», зокрема, відносять суми нарахованої заробітної плати кухарів і відповідних відрахувань тощо. Наприкінці звітного періоду собівартість виготовленої готової продукції списують у дебет рахунка 26 «Готова продукція», а після реалізації продукції — у дебет субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з кредита рахунка 26.

5.3. Облік відпуску готової продукції з виробництва в реалізацію

Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію оформляють денними забірними листами, накладними, а в разі відпуску готової продукції стороннім організаціям — накладними на відпуск на сторону.

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів відображають окремо від реалізації продуктів власного виробництва.

Вартість товарів, реалізованих споживачам без обробки, облікують на рахунку 28 і списують після реалізації у дебет рахунка 902.

Інші витрати й доходи на підприємствах громадського харчування відображають в обліку за методикою, аналогічною до застосовуваної у роздрібній торгівлі.

Інформацію про обсяг реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і придбаних товарів за місяць накопичують у *реєстрі товарообігу*, у якому щоденно фіксують загальну суму виручки від реалізації із суми звіту за касою.

В **таблиці 5.1** приведено записи в синтетичному обліку окремих операцій в громадському харчуванні без торгової націнки та з використанням рахунка 23.

Таблиця 5.1

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій у громадському харчуванні

	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Одержано на склад від постачальника:			
	— сировину для приготування їжі	2011	63	1200
	— товари	281	63	800
2	Сума податкового кредиту з ПДВ:	641	63	400
3	Перераховано постачальнику за сировину і товари	63	311	2400
4	Передано товари зі складу до буфету	282	281	800
5	Передано сировину зі складу на кухню	2012	2011	1200
6	Списано собівартість сировини, використаної для приготування їжі	23	2012	1200
7	Нараховано заробітну плату:			
	— виробничому персоналу кухні	23	661	500
	— адміністративному персоналу	92	661	300
	— персоналу збуту продукції	93	661	100
8	Проведені нарахування на заробітну плату:			
	— виробничого персоналу кухні	23	65	200
	— адміністративного персоналу	92	65	120
	— персоналу збуту продукції	93	65	40
9	Нараховано амортизацію виробничих необоротних активів:			
	— обладнання кухні	23	13	250
	— об'єктів загальногосподарського призначення	92	13	200
10	Інші витрати діяльності:			
	— що відносяться до собівартості продукції	23	68	100

Продовження табл. 5.1

	— адміністративного характеру	92	68	250
	— на збут продукції	93	68	150
11	Списується собівартість готової продукції (страв)	26	23	2250
12	Отримано виручку від реалізації продукції (страв)	301	701	3600
13	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	701	641	600
14	Списано фактичну собівартість реалізованої продукції	901	26	2250
15	Отримано виручку від реалізації товарів	301	702	1800
16	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	702	641	300
17	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів	902	282	800
18	Фінансовий результат від реалізації продукції	701	791	3000
19	Фінансовий результат від реалізації товарів	702	791	1500
20	Списано на фінансовий результат діяльності:			
	— собівартість реалізованої продукції	791	901	2250
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	800
	— суму адміністративних витрат	791	92	870
	— суму витрат на збут	791	93	290
21	Списується прибуток від господарської діяльності	791	44	290

У громадському харчуванні використовують також інші варіанти обліку товарів і продукції власного виробництва.

За іншою методикою, зокрема за дебетом рахунка 28 «Товари» відображають не лише покупні товари, а й сировина, що використовується для приготування їжі. Після реалізації готових страв вартість використаної для їх виготовлення сировини списується з кредиту рахунка 28 у дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів». Інші витрати підприємства громадського харчування відносять відповідно на рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

ЛЕКЦІЯ 6. ОБЛІК В ОБ'ЄДНАННЯХ СПІВВЛАСНИКІВ БАГАТОКВАРТИРНИХ БУДИНКІВ

1. Нормативно-правове забезпечення та особливості побудови обліку в ОСББ.
2. Облікова політика та загальні правила документообігу ОСББ.
3. Форми організації та рахунки бухгалтерського обліку в ОСББ.
4. Облік витрат, доходів та фінансових результатів діяльності ОСББ.
5. Строки, обсяг, підстави для подання та порядок заповнення фінансової звітності ОСББ.

1. Нормативно-правове забезпечення та особливості побудови обліку в ОСББ

Нормативно-правові акти, якими слід керуватися при веденні обліку та формуванні звітності в ОСББ:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV;
- Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. № 2866-III;
- Закон України “Про особливості здійснення права власності у багатоквартирному будинку” від 14.05.2015 № 417-VIII;
- Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419;
- Податковий кодекс України;
- Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні від 21.12.2016 № 1797-VIII;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"
- Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації від 17.06.2016 № 553;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291;
- Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Мінфіну від 19.04.2001 р. № 186;
- Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків;
- Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88;
- Порядок роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання, затвердженим наказом Мін'юсту України від 11.11.2014 р. № 1886/5;
- Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій,

із зазначенням строків зберігання документів, затвердженому наказом Мін'юсту України від 12.04.2012 р. № 578/5;

- Порядок створення спеціальних фондів визначено КМУ в постанові від 11.10.2002 р. № 1521;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість";
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 35 «Податкові різниці» - Наказ Мінфіну № 27 від 21.02.2011;
- Про затвердження Типового статуту об'єднання співвласників багатоквартирного будинку та Типового договору відносин власників житлових і нежитлових приміщень та управителя, наказ державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 23.09.2015р. № 238;
- Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру від 13.07.2016 № 440;
- Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги, Постанова КМУ від 1 червня 2011 р. № 869;
- Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року № 336.

Мета ведення бухгалтерського обліку в ОСББ відрізняється від мети його ведення на комерційних підприємствах, бо в ОСББ обмежена кількість користувачів, а одним із основних завдань обліку є складання кошторису витрат і доходів та контроль за його виконанням. Тому можна визначити, що **метою ведення бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків** є надання мешканцям будинку та контролюючим органам повної, правдивої та неупередженої інформації про отримані з різних джерел доходи та здійснені витрати протягом звітного періоду, а також про стан активів, капіталу та зобов'язань.

Основні фактори, які впливають на побудову обліку в ОСББ наведено на рис. 6.1, а далі докладніше розкрито їх сутність.



Рис. 6.1. Фактори, які впливають на побудову бухгалтерського обліку в ОСББ

1. ОСББ – об’єднання добровільне, але одночасно і примусове, бо його основою є наявність спільного майна. Зацікавленість держави у передачі якнайбільшого числа житлових будинків в управління створених мешканцями об’єднань співвласників призводить до необхідності піклування з боку держави, яке повинно полягати у створенні умов найбільшого сприяння для ОСББ, у тому числі в зменшенні податкового тиску, а також у зменшенні вимог до організації бухгалтерського обліку – зокрема, щодо формування наказу про облікову політику, використання реєстрів бухгалтерського обліку, створення інвентаризаційних комісій тощо.

На відміну від інших неприбуткових організацій, основою створення і діяльності ОСББ є наявність **спільного майна**, що призводить до певних проблем в обліку. Виходячи з **принципу автономності** в бухгалтерському обліку, особисте майно власників (квартири в багатоквартирному будинку) повинно бути відокремлене від майна заснованого ними підприємства (власне самого багатоквартирного будинку). Тому **облік житлового будинку на балансі ОСББ буде суперечити принципу автономності, що вимагає обліковувати його поза балансом**. Іншого майна, крім житлового комплексу, у об’єднань, як правило, небагато; його треба обліковувати на балансі на загальних підставах.

Суттєво, що участь у видатках на утримання будинку усіх співвласників є обов’язковою незалежно від членства в об’єднанні, що обумовлює порядок відображення розрахунків з ними в бухгалтерському обліку.

І, нарешті, добровільність об’єднань та вирішення усіх проблем і затвердження усіх витрат загальними зборами призводить до складності формування і затвердження кошторису витрат, до можливості конфлікту між вимогами законодавства (наприклад, щодо підвищення рівня мінімальної заробітної плати) і вільним волевиявленням громадян, які не бажають затверджувати додаткові збори коштів для цього.

2. Неприбутковість ОСББ обумовлює відповідні правила оподаткування, обліку і звітності. Податок на прибуток ОСББ сплачують тільки від здійснення комерційної (підприємницької) діяльності, відповідно, у них практично відсутній облік використання прибутку, відсутній такий об’єкт обліку, як статутний капітал; для обліку витрат їм достатньо використовувати рахунки класу 8 або окремий рахунок класу 8 або 9.

3. Діяльність ОСББ пов’язана з обслуговуванням житлового будинку, тому методологія обліку в них, яка в основі своїй відповідає методології обліку в неприбуткових організаціях, має багато спільних рис з обліком в житлових організаціях.

Як неприбутковим організаціям, у яких мешканці будинку є не просто споживачами послуг, а членами об’єднання, які утримують об’єднання за рахунок власних коштів, ОСББ доцільно *обліковувати розрахунки з мешканцями будинку (співвласниками) як цільові внески останніх (рахунок 48)*, а не як розрахунки з дебіторами, що має місце на підприємствах ЖКГ. Розрахунки з постачальниками комунальних

послуг ОСББ відображають подібно до житлових організацій, зокрема, тих комунальних послуг, які оплачуються у складі квартирної плати – обслуговування ліфтів, санітарна очистка, тільки використовують інші субрахунки доходів і витрат. Також подібно до підприємств ЖКГ ОСББ ведуть такі ділянки обліку, як відображення субсидій, пільг, інших видів цільового фінансування у разі його отримання.

4. Об'єднання створюють для забезпечення власних потреб, тому в них практично відсутні процеси виробництва і реалізації послуг. Це обумовлює ряд податкових і облікових наслідків. У першу чергу, оскільки відсутня поставка послуг, відсутній об'єкт оподаткування податком на додану вартість, як зазначалось. В той же час можна визначити в ОСББ такий специфічний господарський процес, як обслуговування житлового будинку і прибудинкової території. Також відсутність реалізації робить недоцільним використання рахунків 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Дохід від реалізації», бо по-перше, це не відповідає сутності діяльності ОСББ, у яких немає реалізації, а, по-друге, може стати аргументом для податкових органів на користь вимоги від об'єднань сплати ПДВ. І, нарешті, оскільки в ОСББ немає процесу виробництва, недоцільне використання для обліку витрат рахунку 23 «Виробництво».

5. ОСББ – організація невелика як за обсягом доходів і витрат, так і за кількістю персоналу, тому методологія обліку в них повинна бути максимально спрощеною.

Об'єктами управління фінансовою діяльністю в ОСББ є **об'єкти бухгалтерського обліку**, до яких належать активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, витрати і доходи. Активи, капітал і зобов'язання відображають в бухгалтерському балансі, витрати і доходи в ОСББ як неприбуткових організаціях відображають в кошторисі та звіті про фінансові результати.

В табл. 6.1 наведено перелік основних об'єктів обліку, які становлять бухгалтерський баланс (із зазначенням у дужках номера відповідного бухгалтерського рахунку).

Таблиця 6.1

Перелік основних об'єктів обліку ОСББ

Активи	Пасиви
I. Необоротні активи	I. Власний капітал
Незавершені капітальні інвестиції (15)	Додатковий капітал (42)
Основні засоби (10) + Нематеріальні активи (12)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (44)
Знос (13)	II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування (50, 48)
Інші необоротні активи (11)	
II. Оборотні активи	III. Поточні зобов'язання
Запаси (20, 22)	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (36)	Короткострокові кредити банків (60)
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (з субсидій, пільг) (64 або 377)	Поточна кредиторська заборгованість за:
Інша поточна дебіторська заборгованість (членів об'єднання – 377, орендарів – 377 (379), підзвітних осіб -372, інших дебіторів – 377, за виданими авансами - 371)	- довгостроковими зобов'язаннями (61)
Гроші та їх еквіваленти (30+31)	- товари, роботи, послуги (63)
Витрати майбутніх періодів (39)	- розрахунками з бюджетом (64)
Інші оборотні активи (33)	- розрахунками зі страхування (65)
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття (286)	- розрахунками з оплати праці (66)
	Доходи майбутніх періодів (69)
	Інші поточні зобов'язання (за отриманими авансами – 681)
	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття (680)

Наразі немає спеціального П(С)БО для неприбуткових організацій, до яких належать і ОСББ. Тож під час ведення бухгалтерського обліку ОСББ застосовують усі чинні П(С)БО.

2. Облікова політика та загальні правила документообігу ОСББ

Кожне ОСББ зобов'язане сформувати власну **облікову політику**, у якій відображатимуться всі питання організації ведення бухгалтерського обліку. При формуванні облікової політики варто зважати на Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мініну від 27.06.2013 р. № 635. Додатком до наказу про облікову політику доцільно затвердити робочий план рахунків і графік документообігу. У наказі про облікову політику ОСББ самостійно затверджує облікові реєстри, які ним застосовуються для хронологічного, систематичного чи комбінованого накопичення, групування й узагальнення інформації про господарські операції, яка міститься в первинних документах.

Загальні правила документообігу

Для раціонального руху документів по підприємству розробляють **графік документообігу**. Засади такого розроблення містяться в р. 5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мініну України від 24.05.1995 р. № 88 (далі — Положення № 88). Так, зокрема, наказом голови правління ОСББ встановлюється графік документообігу, у якому вказуються дата створення чи отримання від інших підприємств й установ документів, прийняття їх до обліку, передання в обробку та до архіву. Оскільки зазвичай ОСББ не може похвалитися великим штатом «обробників» документів, розроблятиме цю схему **голубух**.

Також на його плечі ляже й **розробка номенклатури справ** — це систематизований перелік найменувань справ, створюваних у діловодстві підприємства, оформлених із зазначенням строків зберігання.

В ОСББ має бути розроблено номенклатури справ кожного структурного підрозділу окремо, а на їх основі підготовлено та затверджено зведену номенклатуру справ усього ОСББ. Якщо на новоутвореному ОСББ вчасно не розроблено відповідні номенклатури справ, то значно ускладнюється процес групування документів у справи та їх пошук, не забезпечується облік справ, а також неможливим стає відбір документів для дальшого зберігання.

Усі документи підприємства, як правило, можна згрупувати в такі справи, як: **особові; із фінансовими документами** (у т.ч. особові рахунки працівників, відомості нарахування зарплати тощо); **із листуванням; із наказами й розпорядженнями; із документами тимчасового, у т.ч. тривалого (понад 10 років) зберігання**.

Номенклатура справ уводиться в дію з 1 січня нового року або з початком діяльності новоутвореного ОСББ.

Зазначимо, що існують три види номенклатур справ: **типова, примірна та індивідуальна**. Для підготовки індивідуальної номенклатури справ усього підприємства та номенклатур справ його структурних підрозділів, зокрема відділу кадрів, застосовують існуючі примірні та типові номенклатури справ, що їх розробляють організації вищого рівня (міністерства, державні комітети, інші державні органи, центральні установи країни, великі корпорації, концерни, асоціації, товариства та компанії) для мережі підвідомчих організацій або дочірніх підприємств, однорідних за характером діяльності, аби створити єдину методичну основу раціональної організації діловодства, уніфікувати заголовки однотипних справ та встановити для них єдині строки зберігання.

Розробляючи індивідуальну номенклатуру справ на основі примірної або типової номенклатури, завжди слід враховувати специфіку діяльності й формування справ конкретного підприємства.

Якщо нема примірних та типових номенклатур справ, тоді, розробляючи індивідуальну номенклатуру справ, використовують переліки типових документів із зазначенням строків зберігання документів і/або відомчі (галузеві) переліки документів зі строками зберігання. Одним із таких переліків є Перелік типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затверджений наказом Головного архівного управління України від 20 липня 1998 року № 41 (далі — Перелік типових документів).

Текст номенклатури справ оформляють таблицею, яка має такі графи: «Індекс справи»; «Заголовок справи (тому, частини)»; «Кількість справ (томів, частин)»; «Строк зберігання справи (тому, частини) і номери статей за переліком»; «Примітки».

В наказі про облікову політику потрібно розписати порядок роботи з документами, а саме: визначити одну чи декілька осіб, які отримують і розписують документи (усі знатимуть, куди нести документи й що далі з ними робити), визначити час на ознайомлення, розписування й опрацювання документів (*наприклад*, передати бухгалтеру, а він має опрацювати в строк від 5-ти до 30-ти днів, залежно від внутрішньої градації терміновості). Потім — куди діти відпрацьований документ і хто відправляє відповідь, якщо це листування, куди підшивати копію та чи слід узагалі її робити.

Це позбавить від плутанини й метушні. Ніхто не писатиме казна-що й незрозуміло кому. А важливі запити чи відповіді не лежатимуть тижнями на підвіконні за вазоном...

Навіщо зберігати документи

По перше, це передбачають нормативні акти, зокрема, і Положення № 88 у розділі 6.

По друге, не слід забувати, що для доведення власної правоти потрібно підкріпляти свою позицію документально.

По третє, відсутність документів може призвести до відповідальності фінансового характеру, *наприклад*, у вигляді донарахування податків або зборів і штрафів. Такий «результат» можна легко здобути під час перевірки чи суду.

Тож висновок очевидний — документи зберігати потрібно. Для цього необхідно виділити місце й організувати свою працю так, щоб відпрацьовані документи не накопичувалися. Розкладайте їх у папки відповідно до змісту чи підшивайте в папки-реєстратори.

Де та як зберігати документи

Вимоги Положення № 88 до зберігання первинних документів чіткі та лаконічні (п.п. 6.1–6.5):

- первинні документи й облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти й баланси до передання їх в архів підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії в спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером;
- бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність;
- первинні документи, облікові реєстри й бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, мають зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що надає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, і протягом строку, який не повинен бути меншим за строк, установлений для відповідних документів на папері;
- первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і належать до відповідного облікового реєстру, комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються та супроводжуються довідкою для архіву.

Зберігання первинних документів й облікових реєстрів, що пройшли обробку та були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення та передання їх до архіву забезпечує головний бухгалтер ОСББ.

Тож із наведеного доволі чітко вимальовується — документи, які так чи інакше опрацьовує головбух, — він і визначає місце для зберігання. Такий же підхід доречний і щодо листування, наказів й інших документів.

І другий висновок — так чи інакше, **певні документи потрібно передавати в архів, але не всі — деякі можна знищувати після того, як спливли строки зберігання.** Цей момент законодавством також унормований.

З 3 січня 2017 року Законом №1724 внесено зміни до Закону про бухоблік. Зокрема, зменшено вимоги до первинного документа та скорочено перелік його обов'язкових реквізитів. Міністерство фінансів листом від 16.02.2017 р. №31-11410-06-5/4339) надало роз'яснення щодо особливостей застосування первинних документів у зв'язку з прийняттям Закону № 1724-VIII.

У листі Мінфін зазначив, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі **обов'язкові реквізити:**

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухобліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами.

Документами, що підтверджують оплату, можуть бути:

- платіжне доручення,
- розрахунковий чек,
- касовий чек,
- розрахункова квитанція,
- виписка з карткового рахунку,
- квитанція до прибуткового касового ордера тощо.

Рахунок-фактура може бути складений у паперовій або в електронній формі та повинен мати реквізити, які дають можливість ідентифікувати господарську операцію та її учасників, зокрема:

- назву підприємства, від імені якого складено рахунок-фактуру;
- назву контрагента;
- зміст та обсяг господарської операції,
- одиницю виміру господарської операції;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь в оформленні рахунку-фактури.

Скільки часу потрібно зберігати документи

Такі строки визначені в **Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженому наказом Мін'юсту України від 12.04.2012 р. № 578/5 (далі — Перелік 578).** Цей нормативний документ включає типові (і деякі нетипові) документи, що створюються під час документування однотипних (загальних для всіх) управлінських функцій, виконуваних державними органами й органами місцевого самоврядування, іншими установами, підприємствами й організаціями незалежно від функціонально-цільового призначення, рівня та масштабу діяльності, форми власності.

Для всіх перелічених у Переліку груп документів визначені свої строки зберігання (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Строки зберігання документів

Стаття Переліку № 578/5	Вид документа	Строк зберігання документів
30	Установчі документи (установчий акт, засновницький договір (статут), положення) та зміни до них; список засновників (учасників); виписка з Єдиного державного реєстру тощо	До ліквідації
320	Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки, заяви, довідки, списки працівників) про виплату допомоги, пенсій, оплату листків непрацездатності з фонду соціального страхування	3 роки
321	Документи (заяви, рішення, довідки, листи) про оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг із податків тощо	5 роки
331	Договори-зобов'язання за товари, одержані в кредит, листи з оформлення договорів-зобов'язань	3 роки
332	Договори про повну матеріальну відповідальність	3 роки (після звільнення матеріально відповідальної особи)
341	Документи (плани, звіти, протоколи, акти, довідки, доповідні записки) документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності, контрольно-ревізійної роботи, у тому числі: перевірок каси, правильності стягнення податків тощо	5 років
342	Документи (довідки, акти, зобов'язання, листи) щодо розтрат, недостач, розкрадань	5 років
344	Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного виробництва	5 років (за умови завершення перевірки, ревізії)
492	Трудові договори (контракти, угоди), що замінюють накази з кадрових питань (особового складу)	75 років
493	Особові справи (заяви, анкети, автобіографії, копії та витяги з наказів про прийняття, переміщення, звільнення, оголошення подяк, копії особистих документів, декларації держслужбовців, характеристики, листки з обліку кадрів)	75 років (довідки з місця проживання, медичні довідки й інші документи другорядного значення — 3 роки після звільнення)

Електронний документообіг

Загальна вимога до первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерської звітності, створеної у формі електронного документа, — вони повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що надає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, котрий не повинен бути меншим за строк, установлений для відповідних документів на папері (п. 6.4 Положення № 88).

Водночас існують певні особливості організації електронного документообігу. Зокрема йдеться про документи, створені із застосуванням електронного цифрового підпису. Робота з такими електронними документами та їх підготовка до передання на архівне зберігання визначаються **Порядком роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання, затвердженим наказом Мін'юсту України від 11.11.2014 р. № 1886/5**. Серед іншого, є чимало корисних

моментів. Зокрема, як потрібно правильно називати файли документів і в якому форматі вони повинні зберігатися.

Формування первинних документів і звітності, організація документообороту, ведення регістрів аналітичного обліку здійснюється в ОСББ згідно із загальними правилами.

Документування господарських операцій об'єднання співвласників здійснюють з використанням типових форм первинних документів – касових, банківських, для обліку матеріалів, заробітної плати тощо; специфічним документом є квитанція-повідомлення, якою оформляють розрахунки з населенням.

ОСББ ведуть регістри аналітичного обліку – касову книгу, картки або книги для обліку запасів, відомості розрахунків з мешканцями будинку, з постачальниками, нараховання заробітної плати тощо.

3. Форми організації та рахунки бухгалтерського обліку в ОСББ

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції власників або вповноваженої ними особи (керівника підприємства) відповідно до законодавства **й установчих документів** (п. 2 ст. 8 Закону про бухоблік). Своєю чергою, п. 4 ст. 8 Закону про бухоблік прописано, що підприємство має право самостійно визначати форму організації бухгалтерського обліку серед запропонованих. Це можуть бути:

1. Уведення до штату ОСББ бухгалтера чи створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. У такому разі фінансову звітність підписують голова правління та головний бухгалтер (бухгалтер).

2. Залучення на договірних засадах фахівця, зареєстрованого як приватний підприємець або самозайнята особа. У такому разі звітність підписують голова правління і залучений фахівець (якщо інше не встановлено договором між підприємством і залученим фахівцем).

3. Залучення на договірних засадах спеціалізованих організацій, наприклад, аудиторських фірм. Ситуація з підписами аналогічна з п. 2.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку головою правління ОСББ. При цьому, зауважте, двічі підписувати фінзвітність (за керівника й бухгалтера) не потрібно. Незважаючи на загальне правило, підписання фінзвітності керівником і бухгалтером (ч. 1 ст. 11 Закону про бухоблік) у такому разі цілком правомірно. Адже ця форма організації бухобліку на підприємстві прямо передбачена Законом про бухоблік.

Отже, ОСББ може забезпечити ведення бухгалтерського обліку за одним з наведених варіантів. Наприклад, бухгалтерський облік може безпосередньо вести голова правління об'єднання або ж до штату ОСББ можна ввести посаду бухгалтера тощо.

Якщо ОСББ обере варіант введення до штату підприємства посади бухгалтера, слід зважати на кваліфікаційні вимоги, які пред'являються до цієї професії Довідником № 336: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки з дипломом спеціаліста та залежно від категорії необхідний стаж роботи за спеціальністю (стаж не потрібен бухгалтеру без категорії). У Довіднику № 336 наведено також перелік завдань і обов'язків бухгалтера, які він повинен знати.

Водночас, як зазначено в п. 4 Загальних положень розділу першого Довідника № 336, він служить у тому числі основою для розроблення **посадових інструкцій працівникам**, які закріплюють їхні обов'язки, права та відповідальність.

У Довіднику № 336 визначено також перелік основних робіт, притаманних тій або іншій посаді, виходячи з установленого в галузях економіки поділу і кооперації праці (п. 6 Загальних положень розділу першого цього Довідника). Конкретний перелік посадових обов'язків визначається посадовими інструкціями керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців, які розробляють і затверджують на основі Довідника № 336

роботодавці, враховуючи конкретні завдання й обов'язки, функції, права, відповідальність працівників цих груп та особливості штатного розпису підприємства, установи, організації.

Посадові інструкції після їх затвердження керівником підприємства, організації, установи або за дорученням його заступниками доводяться до відома працівника під розписку.

Особи, які не мають відповідної освіти або стажу роботи, встановлених кваліфікаційними вимогами, однак мають достатній практичний досвід та успішно виконують у повному обсязі покладені на них завдання й обов'язки, можуть бути, як виняток, залишені на займаній посаді або призначені на відповідні посади за рекомендацією атестаційною комісією (п. 11 Загальних положень розділу першого Довідника № 336).

З наведеного випливає, що бухгалтером в ОСББ може бути навіть особа, яка не має відповідної освіти або стажу роботи, однак має достатній практичний досвід та успішно виконує покладені на неї завдання й обов'язки. Щоправда, для цього слід мати рекомендацію атестаційної комісії, якщо утворення такої комісії передбачено статутом ОСББ, або рекомендацію загальних зборів ОСББ.

У всякому разі вирішення цього питання є виключно компетенцією ОСББ, його внутрішньою справою.

Організація обліку в ОСББ має свої особливості:

1) ведення рахунків класів 0–7 є обов'язковим для ОСББ;

2) використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності» необов'язково для ОСББ, оскільки їх діяльність не спрямована на здійснення комерційних операцій (див. р. І та пояснення до класу 8 Інструкції № 291: «Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8»). Однак прямої заборони використання рахунків 9 класу немає, тож ОСББ можуть використовувати для обліку витрат або рахунки класу 8 «Витрати за елементами» або класу 9 «Витрати діяльності».

Беручи до уваги специфіку діяльності ОСББ, зокрема, статус неприбуткової організації, слід зазначити, що основою організації бухгалтерського обліку та звітності є фінансове планування доходів і витрат, тобто розробка бюджетів (кошторисів).

Відповідно до вимог Закону про ОСББ, використовувати кошти й розпоряджатися ними потрібно за статутом і затвердженим кошторисом.

Порядок складання та схвалення кошторису, як правило, визначається в статуті.

Зазначимо, ОСББ може обирати:

1) користуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затвердженим наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291,

або

2) застосовувати Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Мінфіну від 19.04.2001 р. № 186.

Робочий план рахунків для відображення господарських операцій ОСББ, наведено у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків. Рахунки і субрахунки відповідають Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Об'єднання співвласників можуть максимально спрощувати рахунки порівняно із запропонованими зменшення кількості рахунків і субрахунків.

Форму бухгалтерського обліку ОСББ обирає самостійно. Можливе використання журналів і відомостей скороченої або спрощеної форми обліку, застосування комп'ютерної форми обліку.

У разі ведення обліку без використання комп'ютеру рекомендовано використання максимально спрощеної форми обліку – ведення журналу обліку господарських операцій і зазначених вище відомостей аналітичного обліку із складанням в кінці звітного періоду шахової та оборотної відомостей.

У додатку 8 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків наведено приклад журналу обліку господарських операцій ОСББ за місяць з певними обмеженнями та припущеннями. Дані з журналу господарських операцій в кінці звітного періоду узагальнюються в шаховій відомості, після перевірки якої формується оборотна відомість по синтетичних рахунках (оборотний баланс). У додатку 9 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків наведено оборотний баланс за даними прикладу додатку 8.

ОСББ самостійно обирають форму бухгалтерського обліку, методи нарахування амортизації основних засобів, оцінки запасів при вибутті тощо.

Капітал ОСББ відображають на рахунках 42 (додатковий капітал) та 44 (прибуток або збитки); статутний капітал в ОСББ відсутній.

До складу необоротних активів включаються основні засоби (рахунок 10) та нематеріальні активи (рахунок 12) у разі їх наявності. Житловий будинок обліковують поза балансом виходячи з принципу автономності в бухгалтерському обліку і відображають в аналітичному обліку.

Оборотні активи можуть включати виробничі запаси (рахунок 20), малоцінні та швидкозношувані предмети (рахунок 22), готівка в касі (рахунок 30) і грошові кошти на поточному рахунку (субрахунок 311), дебіторську заборгованість: членів об'єднання, бюджету з субсидій, пільг (субрахунок 377), підзвітних осіб (субрахунок 372), інших дебіторів (субрахунок 377), орендарів (377 або ж можна використовувати окремий субрахунок 379).

У складі зобов'язань обліковують кредиторську заборгованість – постачальникам та підрядникам (рахунок 63), бюджету (рахунок 64), органам соціального страхування (рахунок 65), працівникам із заробітної плати (рахунок 66), іншим кредиторам (субрахунок 685), – і цільове фінансування (рахунок 48) співвласників будинку, бюджету (субсидії, пільги, дотації), інших юридичних та фізичних осіб.

Надходження від членів об'єднання, як у межах плати за утримання будинку (квартирної плати), так і додаткові, обліковують як цільові внески на рахунку 48 "Цільове фінансування та цільові надходження" на відміну від підприємств житлово-комунального господарства, які використовують рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Витрати об'єднання співвласників обліковують на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9. На рахунку 84 "Інші операційні витрати" відкривають субрахунки за видами витрат – податкові платежі, оплата послуг з обслуговування ліфтів, з санітарної очистки, послуг банку тощо.

На перехідному етапі з певними застереженнями можливе використання рахунку 23 для обліку витрат.

Доходи ОСББ обліковують на рахунку 71 "Інший операційний дохід", в основному на субрахунках 719 "Інші доходи від операційної діяльності" та 713 "Дохід від операційної оренди активів". Можливо використання рахунку 71 без субрахунків.

4. Облік витрат, доходів та фінансових результатів діяльності ОСББ

Бухгалтерський облік доходів ОСББ

ОСББ, провадячи діяльність щодо утримання, обслуговування та ремонту будинку, може отримувати такі надходження (ст. 21 З.У. «Про ОСББ»:

- залишки коштів на утримання й ремонт багатоквартирного будинку на рахунках особи, що здійснювала управління таким будинком до створення ОСББ;
- внески та платежі співвласників;

- кошти, отримані об'єднанням у результаті здавання в оренду допоміжних приміщень й іншого спільного майна багатоквартирного будинку;
- кошти, отримані як відшкодування за надані окремим категоріям громадян пільги на оплату житлово-комунальних послуг та призначені житлові субсидії;
- кошти та майно, що надходять для забезпечення потреб основної діяльності ОСББ;
- добровільні майнові, у тому числі грошові, внески фізичних та юридичних осіб;
- кошти, залучені на умовах кредиту чи позики;
- кошти державного та/або місцевого бюджетів, отримані на підставі спільного фінансування для утримання, реконструкції, реставрації, проведення поточного та капітального ремонтів, технічного переоснащення багатоквартирного будинку;
- пасивні доходи;
- доходи від діяльності заснованих об'єднанням юридичних осіб, що спрямовуються на виконання статутних цілей об'єднання;
- кошти, отримані з інших джерел, що спрямовуються на виконання статутних цілей ОСББ.

Порядок сплати, перелік та розміри внесків і платежів співвласників, у тому числі відрахувань до резервного та ремонтного фондів, установлюються загальними зборами об'єднання відповідно до законодавства та статуту об'єднання (ст. 21 Закону про ОСББ).

Надходження в процесі діяльності об'єднання не є доходами від реалізації готової продукції, товарів, робіт або послуг. Основну діяльність ОСББ забезпечують передусім **цільове фінансування та цільові надходження**.

Методологічні основи формування доходів ОСББ визначено П(С)БО 15 «Дохід». Наведемо основні норми, які можуть стосуватися ОСББ:

- безоплатно отримані необоротні активи визначаються доходом протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15);
- пасивні доходи (відсотки банків і небанківських фінансових установ, у тому числі по депозитах), визначаються доходом у тому періоді, до якого вони належать (п. 20 П(С)БО 15);
- отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були зазанані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15);
- орендна плата визнається доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди чи з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п. 17 П(С)БО 14 «Оренда»).

Цільове фінансування. Цільове фінансування та цільові надходження обліковуються на **рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»**. Аналітичний облік ведуть за їх призначенням і джерелами надходжень.

Надходження коштів у вигляді внесків на утримання, обслуговування, ремонт будинку й інші надходження від мешканців відображаються за кредитом субрахунку **484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень»**. До субрахунку **484** доцільно відкривати субрахунки четвертого порядку. *Наприклад:*

- **4841 «Внески і платежі співвласників»;**
- **4842 «Кошти ремонтного фонду»;**
- **4843 «Внески до резервного фонду»;**
- **4844 «Внески до спецфонду»;**
- **4845 «Орендна плата»;**
- **4846 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».**

Для обліку дебіторської заборгованості доцільно відкрити субрахунки:

- **3771** «Розрахунки за внесками і платежами співвласників на утримання будинку і прибудинкових територій»;
- **3772** «Розрахунки за внесками до ремонтного фонду»;
- **3773** «Розрахунки за внесками до резервного фонду»;
- **3774** «Розрахунки за внесками до спецфонду»;
- **3775** «Розрахунки з орендарями»;
- **3776** «Розрахунки за транзитні платежі»
- **3777** «Розрахунки за іншими операціями».

Наведемо типові операції щодо бухгалтерського обліку операцій в ОСББ.

Внески на утримання, обслуговування й ремонт будинку

Щодо обліку внесків на утримання, обслуговування та ремонт будинку постає запитання: *чи відображати внески в доходах і витратах ОСББ?*

Оскільки кошти, що надійшли до ОСББ як внески, є цільовим фінансуванням, то відповідно до п. 17 П(С)БО 15 отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Облік пільг і субсидій

Кошти, отримані з бюджету на покриття пільг і субсидій населенню, обліковують на субрахунку **482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»**, до якого доцільно відкрити субрахунки: **4821 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по пільгах»**; **4822 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів по субсидії»**.

Для обліку заборгованості за бюджетом по пільгах і субсидіях доцільно відкрити субрахунки: **645 «Розрахунки з бюджетом за пільгами»**; **646 «Розрахунки з бюджетом за субсидіями»**.

Таблиця 6.3

Внески на утримання будинку і прибудинкової території

Сума, грн.	Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Первинні документи
5000	3771	4841	Нараховано суму внеску, який належить сплатити члену ОСББ	Кошторис, бухгалтерська довідка
3500	4841	719	Одночасно визнано дохід у розмірі внесків, отриманих від співвласників у періоді, у якому було здійснено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15)	
1500	645, 646	3771	Одночасно відображено суму належних субсидій, пільг з бюджету, на які мають право окремі члени ОСББ (заборгованість бюджету)	Дані аналітичного обліку
3500	311 (301)	3771	Отримано на банківський рахунок (в касу) ОСББ внески від членів ОСББ	Прибутковий касовий ордер типової форми № КО-1, виписка банку
1500	311	4821, 4822*	Отримано на банківський рахунок ОСББ субсидії, пільги з бюджету	Виписка банку
1500	4821, 4822	645, 646	Погашено заборгованість бюджету	бухгалтерська довідка
* Отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15), тому під час отримання пільг доходи не виникають.				
Облік внесків, які сплачуються співвласником «натурою» (у рахунок внесків виконуються сантехнічні роботи за договором цивільно-правового характеру)				
5000	3771	4841	Нараховано внески співвласників на утримання будинку і прибудинкової території	Кошторис, бухгалтерська довідка

4000	81 (92 або 96)	685	Виконано співвласником сантехнічні роботи	Акт виконаних робіт
880	82 (92 або 96)	651	Нараховано ЄСВ на суму винагороди (4 000 х 22 %)	Розрахунково-платіжна відомість
780	685	6411, 6412	Утримано ПДФО (18%) і військовий збір (1,5%) із суми винагороди (4 000 х 19,5 %)	Розрахунково-платіжна відомість
3220	685	3771	Проведено взаємозалік за внесками і винагородою (4 000 – 780)	Бухгалтерська довідка
3220	4841	719	Відображено дохід від цільового фінансування в розмірі погашених внесків	Бухгалтерська довідка

Облік ремонтного та резервного фондів. Для накопичення коштів на ремонт спільного майна й термінового усунення збитків, що виникли внаслідок аварій або непередбачених обставин, у обов'язковому порядку створюються ремонтний і резервний фонди ОСББ. Кошти цих фондів акумулюються на рахунку ОСББ у банку й використовуються лише за цільовим призначенням. Перелік і розміри обов'язкових внесків до ремонтного й резервного фондів, а також порядок їх сплати встановлюються самостійно ОСББ.

Бухгалтерський облік формування фондів наведено в таблицях 6.4 та 6.5.

Таблиця 6.4

Бухгалтерський облік ремонтного фонду

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерський облік		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість співвласників багатоквартирного будинку за внесками в ремонтний фонд за місяць:	кошторис, бухгалтерська довідка	3772	4842	260000
2	Отримано внески від співвласників в ремонтний фонд	прибутковий касовий ордер типової форми № КО-1, виписка банку	311, 301	3772	25000
3	Проведено поточний ремонт спільного майна підрядником за рахунок ремонтного фонду	кошторис, акт виконаних робіт	84 (96 або 92)	685	2000
4	Визнано дохід на рівні витрат	бухгалтерська довідка	4842	719	2000
5	Оплачено ремонтні роботи сторонньої організації	виписка банку	685	311	2000
6	Здійснено витрати на реконструкцію котельні, що знаходиться на балансі ОСББ (з урахуванням вхідного ПДВ). Роботи виконуються силами сторонньої підрядної організації.	кошторис, акт виконаних робіт	151	631	19000
7	Відображено використання цільового фінансування	бухгалтерська довідка	4842	69	19000
8	Уведено в експлуатацію котельню	Акт приймання-здачі	103	151	19000

		відремонтован их, реконструйова них та модернізовани х об'єктів (типової форми № ОЗ-2)			
9	Нараховано щомісячну суму амортизації у наступному місяці після введення котельні в експлуатацію (сума умовна)	Розрахунок, бухгалтерська довідка	831 (92 або 96)	131	300
10	Визнано одночасно дохід на суму амортизації (у частині цільового фінансування) Пропорційно до частки коштів цільового фінансування, витрачених на придбання (створення) і реконструкцію котельні, наприклад, 60% $(300 \cdot 0,6) = 180$ (сума умовна)	Розрахунок, бухгалтерська довідка	69	719	180

Таблиця 6.5

Бухгалтерський облік резервного фонду

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість співвласників багатоквартирного будинку за внесками в резервний фонд за місяць	кошторис, бухгалтерська довідка	3773	4843	4000
2	Отримано внески від співвласників в резервний фонд	прибутковий касовий ордер типової форми № КО-1, виписка банку	301, 311	3773	3000
3	Придбано основний засіб за рахунок резервного фонду	Рахунок, накладна, рахунок-фактура, договір	15	685	6000
4	Уведено в експлуатацію основні засоби	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) ОЗ (типова форма ОЗ-1), Інвентарна картка обліку ОЗ (типова форма ОЗ-6)	10	15	6000
5	Визнано дохід майбутніх періодів	бухгалтерська довідка	4843	69	6000
6	Нараховано місячну амортизацію за об'єктом основних засобів (у наступному місяці після введення в експлуатацію)	Розрахунок, бухгалтерська довідка	831	131	100
7	Визнано дохід у сумі амортизації	Розрахунок, бухгалтерська довідка	69	745*	100

* За необоротними активами, придбаними за рахунок цільового фінансування, дохід визнається протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15).

Облік спецфондів. Згідно із рішенням загальних зборів об'єднання, можуть створюватися спеціальні фонди, витрати з яких здійснюються на цілі, що передбачені

статутом. Порядок створення спеціальних фондів визначено КМУ в постанові від 11.10.2002 р. № 1521 (далі — Порядок створення спецфондів). Кошти цих фондів акумулюють на банківських рахунках об'єднання та використовуються тільки за цільовим призначенням.

Спеціальні фонди ОСББ створюються для виконання заходів, пов'язаних із значним витрачанням коштів, зокрема для:

- 1) обладнання будинку засобами обліку та регулювання теплової енергії, холодної та гарячої води, впровадження енергозберігаючих заходів;
- 2) обладнання під'їздів місцями для охорони;
- 3) проведення робіт з удосконалення експлуатації внутрішньобудинкових інженерних систем;
- 4) капітального ремонту будинку;
- 5) інших заходів, визначених загальними зборами (п. 2 Порядку створення спецфондів).

Так, джерелами формування спеціальних фондів ОСББ можуть бути:

- щомісячні внески членів об'єднання;
- одноразові цільові внески членів об'єднання;
- цільове фінансування за рахунок місцевих бюджетів на обладнання під'їздів місцями для охорони;
- цільові внески юридичних осіб, які надають житлово-комунальні послуги, для здійснення заходів з удосконалення експлуатації внутрішньобудинкових інженерних систем;
- добровільні внески юридичних і фізичних осіб;
- кошти, одержані об'єднанням у результаті здачі в оренду допоміжних приміщень;
- інші не заборонені законодавством джерела фінансування (п. 3 Порядку створення спецфондів).

Таблиця 6.6

Бухгалтерський облік спеціальних фондів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено заборгованість співвласників за внесками в спеціальні фонди	3774	4844	30000
2	Отримано внески від співвласників багатоквартирного будинку	311	3774	30000
3	Проведено обладнання будинку засобами обліку та регулювання теплової енергії	15	685	12000
4	Уведено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10	15	12000
5	Відображено дохід майбутніх періодів від цільового використання спеціального фонду	4844	69	12000
6	Оплачено роботи з обладнання будинку засобами обліку та регулювання теплової енергії	685	311	12000
7	Нараховано місячну амортизацію	831	131	200
8	Визнано дохід на суму амортизації	69	745*	200

* За необоротними активами, придбаними за рахунок цільового фінансування, дохід визнається протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15).

Інші доходи

ОСББ може провадити діяльність лише згідно із визначеними видами, які обов'язково мають бути вказані в статуті.

Нагадаємо!

ОСББ є неприбутковою організацією (якщо воно виконує умови, викладені в ст. 133 ПКУ), яка не має на меті одержання прибутку для його розподілу між своїми членами (співвласниками багатоквартирного будинку). Доходи, отримані від підприємницької

діяльності, стають додатковим ресурсом для подальшого розвитку ОСББ, їх можна використовувати лише для забезпечення цільових витрат основної діяльності.

Як свідчить практика, одним із найпоширеніших видів діяльності ОСББ є здавання майна в оренду. Відносини, що виникають у разі оренди приміщень (житлових та нежитлових) у житловому комплексі, регулює ст. 26 Закону про ОСББ.

Як зазначалося раніше, для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендарями за передані в оренду необоротні активи доцільно використовувати окремий субрахунок **рахунок 377, наприклад, субрахунок 3775 «Розрахунки з орендарями» або 379**. Надходження по оренді також необхідно проводити через рахунок **484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень»** і використовувати тільки за цільовим призначенням (адже, як уже йшлося, такі доходи можна використовувати лише для забезпечення цільових витрат основної діяльності ОСББ).

Приклад. ОСББ надає частину горища будинку в оренду інтернет-провайдеру для монтажу обладнання. Нагадаємо, що горище належить до спільного майна співвласників і не знаходиться на балансі ОСББ (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Відображення в обліку надання майна в оренду, добровільних внесків та процентів банку на залишок грошових коштів на поточному рахунку

Сума	Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Первинні документи
4000	3775 (379)	4845	Нараховано орендну плату	Договір оренди (акт наданих послуг)
4000	4845	713 (74)	Одночасно відображено дохід	
780	3775 (379)	713 (74)	Відображено вартість ЖКП, що припадають на орендаря	Дані лічильника, розрахунок
1800 780	84 (92 або 96)	685	Відображено нарахування ЖКП, що припадають на: – власні потреби ОСББ – орендаря	Рахунки, акти від постачальників ЖКП
4780	31	3775 (379)	Отримано орендну плату на банківський рахунок ОСББ (у т. ч. комунальні платежі)	Виписка банку
200	831	13	Відображено витрати ОСББ з надання майна в оренду (амортизація наданих в оренду приміщень тощо)	Розрахунок, бухгалтерська довідка
2580	658	311	Перераховано комунальні платежі постачальникам ЖКП (1 800 + 780)	Виписка банку
2000	311	74	Відображено суму отриманих добровільних внесків, процентів	Виписка банку

Доходи ОСББ від оренди складаються з орендної плати та сум витрат (на утримання будинку та прибудинкової території), що їх орендарі житлових або нежитлових приміщень відшкодовують ОСББ.

Суму відшкодування витрат ОСББ визначають виходячи із кошторису витрат, затвердженого на загальних зборах, пропорційно до частки орендованого майна (скажімо, площі орендованого приміщення щодо загальної площі будинку), якщо статут ОСББ не передбачає інших умов.

Відповідно до ст. 22 Закону про ОСББ за наявності технічної можливості проведення поквартирного обліку споживання водо-, тепло-, газо-, електропостачання, гарячого водопостачання та інших послуг власники жилих і нежилих приміщень можуть перераховувати кошти безпосередньо на рахунки підприємств, організацій, які надають ці послуги, за відповідними тарифами для кожного виду послуг у порядку, встановленому законом.

В обліку ОСББ такі кошти не відображаються. Водночас вони можуть згідно з укладеними договорами надходити на рахунок ОСББ для накопичення і наступного

перерахунку підприємствам, організаціям, які надають ці послуги. Для ОСББ такі кошти є фактично транзитними платежами (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Відображення в обліку транзитних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Бухгалтерський облік		Сума, грн
			Дт	Кт	
1	Відображено нарахування комунальних платежів, що проходять через ОСББ транзитом	Виписка банку	3776	703	89000
2	Відображено суму належних субсидій, пільг із бюджету, на які мають право окремі члени ОСББ (у випадку, якщо зазначені платежі надходять на рахунок ОСББ)	Дані аналітичного обліку	645, 646	3776	19000
3	Відображено заборгованість ОСББ перед комунальними підприємствами на суму належних до перерахування об'єднанням комунальних платежів	Дані аналітичного обліку	704	685	89000
4	Отримано оплату за комунальні платежі від співвласників	Типова форма № КО-1, виписка банку	301, 311	3776	70000
5	Перераховано комунальні платежі на рахунки комунальних підприємств	Виписка банку	685	311	89000
6	Отримано бюджетні кошти на оплату пільг і субсидій	Виписка банку	311	4821, 4822	19000
7	Відображено погашення заборгованості бюджету за субсидіями і пільгами співвласникам	Розрахунок, бухгалтерська довідка	4821, 4822	645, 646	19000

Облік витрат ОСББ

Серед витрат ОСББ виокремлюють:

- витрати на утримання будинку;
- витрати на утримання місць загального користування;
- плату за обслуговування ліфтів;
- витрати на ремонт неподільного та загального майна і термінового усунення збитків, що виникли в результаті аварій чи непередбачених обставин;
- плату за санітарну очистку території;
- послуги банку;
- матеріальні витрати (зокрема, витрати на пально-мастильні матеріали, МШП, канцтовари тощо);
- оплату праці працівників (голова правління, бухгалтер, двірники, прибиральниці тощо);
- відрахування на соцстрахування;
- амортизацію основних засобів;
- сплату податків, зборів, обов'язкових платежів тощо.

Витрати ОСББ формуються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Адміністративними витратами можуть бути: зарплата з нарахуваннями голови правління, бухгалтера, витрати на канцелярські товари тощо.

Зважаючи на особливості провадження діяльності, ОСББ можуть вести аналітичний облік витрат за елементами. При цьому ОСББ можуть використовувати лише рахунки класу 8. У разі використання тільки цих рахунків варто пам'ятати, що на **рахунок 85 «Інші затрати»** обліковують інші витрати діяльності. Якщо ОСББ використовує спрощений план рахунків, то облік витрат ведеться на рахунок 96 **«Інші витрати»** в розрізі можливих

субрахунків: 961 «Адміністративні витрати»; 962 «Амортизація житлового комплексу»; 964 «Витрати з надання майна в оренду» тощо.

У таблиці 9 наведено типові операції з обліку витрат ОСББ.

Наприкінці місяця витрати списуються на фінансовий результат — **рахунок 79** «Фінансові результати» і на рівні витрат (окрім витрат з амортизації) визнаються доходи неприбуткової організації (ОСББ).

Таблиця 6.9

Бухгалтерський облік витрат ОСББ

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Віднесено до витрат отримані послуги ОСББ	84 (92, 96)	685
2	Оприбутковано ПММ для автотранспорту й списано використані ПММ	203, 803 (92, 96)	685, 203
3	Оприбутковано МШП і передано їх у використання	22, 809 (92, 96)	685, 22
4	Нараховано амортизацію	831 (92, 96)	131
5	Нараховано заробітну плату працівників ОСББ	811 (92, 96)	661
6	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників ОСББ	821 (92, 96)	651
7	Утримано ЄСВ	661	651
8	Утримано ПДФО	661	641
9	Отримано рахунки постачальників	84 (92, 96)	631
	— за опалювання		
	— за холодне водопостачання і водовідведення		
	— за гаряче водопостачання		
	— інші платежі (за телеантену, радіоточку тощо)		
10	Нараховано за:	84 (92, 96)	631
	- санітарну очистку		
	- обслуговування ліфтів		
	- освітлення місць загального користування		
11	Сплачено за розрахунково-касове обслуговування	84 (92, 96)	311
12	Списано витрати на фінансовий результат	791	80, 81, 82, 83, 84, 85 (92, 96)

Із наведеного випливає, що в обліку ОСББ не може бути прибутку чи збитку (**Кт** або **Дт** **рахунка 441**), оскільки доходи признаються на рівні витрат відповідно до П(С)БО 15 та при амортизації основних засобів доходи признаються на рівні амортизації.

6. 5. Строки, обсяг, підстави для подання та порядок заповнення фінансової звітності ОСББ

Усі юридичні особи зобов'язані складати й подавати фінансову звітність визначеному законодавством колу користувачів фінансової звітності (ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, далі — Закон про бухоблік). Таке коло користувачів, подання звітності якому є обов'язкове, визначено п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (далі — Порядок № 419). Власне, це такі користувачі:

- органи, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудові колективи на їх вимогу;
- власники (засновники) відповідно до установчих документів;
- інші органи й користувачі згідно з нормами законодавства, зокрема органи державної статистики.

Певні вимоги щодо обов'язкового подання звітності містить і Закон про ОСББ. Так, зокрема, ОСББ на вимогу співвласника зобов'язане надати йому для ознайомлення всі свої фінансові звіти. Такий обов'язок чітко передбачений ч. 2 ст. 14 Закону про ОСББ.

Окрім того, ОСББ може в певному сенсі добровільно надавати свою звітність стороннім особам, наприклад, банкам у разі оформлення кредитів тощо.

Отже, як часто потрібно складати фінансову звітність?

Слід мати на увазі — перший звітний період для новоствореного підприємства може становити менш як 12 місяців, але не більш ніж 15 місяців. Тобто підприємства, зареєстровані починаючи з 1 жовтня 2016 року, можуть за 2016 рік не звітувати, а обрати звітним періодом період із 1 жовтня 2017 року по 31 грудня 2017 року включно.

При цьому не варто забувати, що ОСББ є неприбутковими організаціями відповідно до п. 133.4 ПКУ за умови дотримання встановлених ним вимог. Це істотно впливає на перелік користувачів, яким потрібно подати фінзвітність.

Для неприбуткових організацій установлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати (п. 2 ст. 11 Закону про бухгалтерський облік).

Згідно зі ст. 55 Господарського кодексу, до суб'єктів мікропідприємництва належать юридичні особи, у яких середня чисельність працівників за календарний рік не перевищує 10 осіб і річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро за середньорічним курсом НБУ. Практика свідчить, що переважна більшість ОСББ відповідає саме таким критеріям. Однак ці критерії слід розглядати сукупно. Якщо, наприклад, середня чисельність працівників перевищує 10 (але не більш ніж 50) осіб або дохід несподівано перевищить еквівалент 2 млн євро (але не більш ніж 10 млн євро), ОСББ потрапить до категорії малих підприємств і буде зобов'язане не лише складати й подавати «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (форма № 1-м «Баланс» та форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»), але й вести бухгалтерський облік більш деталізовано.

Таким чином, склад фінансової звітності ОСББ залежить від «розміру» суб'єкта господарювання. Обидва «комплекти» форми звітності наведені в додатках до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (додатки 2 та 1 відповідно).

Середня чисельність працівників визначається згідно із р. 3 Інструкції зі статистики кількості працівників, затвердженої наказом Держкомстату від 28.09.2005 р. № 286. Згідно з нормами п.3.1 Інструкції № 286 середня кількість працівників підприємства за період (місяць, квартал, з початку року, рік) визначається як сума **середньої кількості штатних працівників**, середньої кількості зовнішніх сумісників, середньої кількості працюючих за цивільно-правовими договорами.

Середньорічний курс НБУ визначається як сума середньозважених курсів НБУ за кожен місяць року, поділена на 12 (лист НБУ від 22.03.2004 р. № 13-410/1390).

Основні вимоги до фінансової звітності ОСББ:

1) Звіт малого підприємства заповнюється в тисячах гривень з одним десятковим знаком.

2) Звіт малого підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Тому річний фінансовий звіт складають за станом на кінець дня 31 грудня, а не «на 1 січня».

3) За відсутності показників у рядках, призначених для них, — прокреслюють;

4) від'ємні значення показників у формах наводять у дужках;

5) статті активів та зобов'язань не згортають, крім випадків, визначених відповідними стандартами;

6) при заповненні не допускаються виправлення та підчищення, за необхідності всі виправлення повинні бути належно оформлені;

7) фінзвіти підписують керівник і головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку в ОСББ.

Кому, коли та в якому обсязі слід подавати фінансову звітність ОСББ, узагальнено в таблиці 6.10.

Таблиця 6.10

Адресати, строки, обсяг і підстави для подання фінансової звітності ОСББ

№ з/п	Одержувачі фінансової звітності	Строк подання	Обсяг фінансової звітності	Обґрунтування й коментарі
1	Органи статистики	Не пізніше ніж 28 лютого року, наступного за звітним	Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва(мікропідприємства), у складі якого <u>форма № 1-мс «Баланс»</u> та <u>форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»</u> - якщо середня чисельність працівників в ОСББ за календарний рік не перевищує 10 осіб і річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро за середньорічним курсом НБУ або ж <u>форма № 1-м «Баланс»</u> та <u>форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»</u> , якщо середня чисельність працівників перевищує 10 (але не більш ніж 50) осіб або дохід несподівано перевищить еквівалент 2 млн євро (але не більш ніж 10 млн євро)	Обов'язок подання визначений п. 2 <u>Порядку № 419</u> , строк — п. 5 цього ж <u>Порядку</u> .
2	ДФС	Протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року		Строки подання фінансової звітності такі самі, як і для подання Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації — 60 календарних днів після закінчення звітного року.
3	Державний реєстратор	До 1 червня року, наступного за звітним		Обов'язок і строки встановлено п. 3 ст. 14 <u>Закону про бухоблік</u> . Звітність подається в тому ж обсязі, у якому вона подавалась органам статистики. Причому слід надати примірник оригіналу звітності (не копії з відміткою органів статистики). Звіт можна надіслати рекомендованим листом
4	Співвласники ОСББ	Відповідно до Статуту, на вимогу співвласника		Фінансову звітність слід подавати власникам (засновникам) підприємства відповідно до установчих документів (п. 2 <u>Порядку № 419</u>). Такими особами у випадку ОСББ є співвласники. Окрім того, як уже мовилося, ОСББ на вимогу співвласника зобов'язане надати йому для ознайомлення всі свої фінансові звіти (ч. 2 ст. 14 <u>Закону про ОСББ</u>). Строки оприлюднення звітності доцільно зазначити в Статуті ОСББ
5	Асоціації ОСББ	На вимогу		У порядку, передбаченому Статутом (іншим відповідним документом) Асоціації ОСББ. Відповідно до п. 2 <u>Порядку № 419</u> , фінансову звітність слід подавати органам, до сфери управління яких належить підприємство. Для ОСББ таким органом може (!) бути визначена лише Асоціація ОСББ, залежно від положень статутних документів Асоціації й умов членства ОСББ у ній. <i>Нагадаємо:</i> згідно зі ст. 1 <u>Закону про ОСББ</u> , Асоціація ОСББ — це юридична особа, створена для представлення спільних інтересів

			ОСББ. Визначення Асоціації наведено також у ст.ст. 120 та 127 <u>Господарського кодексу</u>
6	Трудовий колектив ОСББ	На вимогу трудового колективу	Обов'язок надати трудовому колективу фінансову звітність на його вимогу встановлена п. 2 <u>Положення № 419</u> . Відповідно до ст. 252-1 <u>КЗпП</u> , трудовий колектив підприємства утворюють усі громадяни, котрі власною працею беруть участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди), а також інших форм, що регулюють трудові відносини працівника з підприємством. Повноваження трудового колективу визначаються законодавством
7	Інші особи	На вимогу	За самостійним рішенням ОСББ та у випадках, коли цього вимагає законодавство

Відповідальність

За неподання (порушення строків подання) фінзвітності держорганам передбачена **адміністративна відповідальність для посадових осіб підприємства**. Оштрафованих може бути двоє (керівник і головний бухгалтер) або один — у разі, коли відповідно до Статуту чи інших внутрішніх документів підприємства обов'язки з ведення бухгалтерського обліку взяв на себе керівник підприємства.

Відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) або за внесення до фінансової звітності неправдивих даних передбачена ст. 164² КУпАП. За таке правопорушення передбачені санкції у вигляді **штрафу від 8 до 15 НМДГ (від 136 до 255 грн).** (табл. 6.11)

Якщо правопорушення вчинене особою повторно протягом року з моменту накладення санкцій, штрафні санкції становитимуть від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн).

Однак коло державних органів, які мають право накладати зазначені санкції (складати протоколи про адміністративні порушення, **визначені ст. 164² КУпАП**), є чітко визначеним. Керуючись нормами ст.ст. 234¹, 234², 244³ КУпАП, органом, який має право накладати санкції, передбачені ст. 164² у частині своєчасного подання фінансової звітності й унесення до неї об'єктивної (правдивої) інформації, визначено винятково органи державного фінансового контролю (Держфінінспекція). Таким чином, ані органи статистики, ані органи ДФС, ані державний реєстратор не мають права «оштрафувати» за неподання (несвоєчасне подання) фінансової звітності чи за внесення до фінансової звітності неправдивих даних.

Таблиця 6.11

Адміністративна відповідальність

№ п/п	Вид правопорушення	Штрафні санкції	Норма КУпАП
1	Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності,	Штраф у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі — нмдг)	<u>Ч. 1 ст. 164²</u>

	несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей	(від 136 до 255 грн.)	
2	Вчинення дій, перелічених у ряд. 1 цієї таблиці, особою, до якої протягом року застосовувалося адміністративне стягнення за це правопорушення	Штраф у розмірі від 10 до 20 нмдг (від 170 до 340 грн.)	<u>Ч. 2 ст. 1642</u>
<i>Штрафи, зазначені в рядках 1 і 2 таблиці, застосовують виключно до підприємств, пов'язаних з бюджетними коштами, оскільки каральними функціями в цьому випадку наділені органи Держаудитслужби (ст. 2341 КУпАП). Вони мають право складати протоколи про адмінправопорушення тільки щодо підконтрольних установ та суб'єктів господарювання.</i>			
3	Неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання недостовірних відомостей, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, або із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку	Штраф у розмірі від 10 до 15 нмдг (від 170 до 255 грн.)	<u>Ч. 1 ст. 1863</u>
4	Дії, перелічені в ряд. 3 цієї таблиці, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення	Штраф у розмірі від 15 до 25 нмдг (від 255 до 425 грн.)	<u>Ч. 2 ст. 1863</u>
<i>Штрафи, зазначені в рядках 3 і 4 таблиці, застосовують за неподання фінзвітності органам статистики (див. лист Держкомстату від 01.11.2001 р. № 16-1-67).</i>			

Розглянемо алгоритм заповнення суб'єктами мікропідприємництва Балансу (форми № 1-мс) та Звіту про фінансові результати (форми № 2-мс)

Баланс. Форма № 1-мс
Актив Балансу

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
I. Необоротні активи		
Основні засоби:	1010	У статті 1010 наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та незавершені капітальні інвестиції (п. 1.1 розд. III П(С)БО 25). Показник статті 1010 розраховується як різниця між первісною вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу, тобто: ст. 1011 - ст. 1012 Облік основних засобів і нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюються відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (п. 1.1 р. III П(С)БО 25)
первісна вартість	1011	У статті 1011 наводиться окремо первісна вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів (п. 1.1 розд. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 10 (крім субрахунку 10 у частині інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю), 15, 16 (крім субрахунку 16 у частині довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 10 (крім субрахунку 100 у частині інвестиційної

		нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю), 11, 12, 15, 162, 164, 166
знос	1012	У статті 1012 наводиться нарахована в установленому порядку сума зносу основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів: сальдо Кт 13 Дані в рядку 1012 вказуються в дужках
Інші необоротні активи	1090	У статті 1090 наводяться суми інших необоротних активів, у тому числі довгострокові фінансові інвестиції. Інші необоротні активи відображаються за первісною вартістю (історичною собівартістю) (п. 1.2 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 14, 18 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 14, 18, 19 Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, потрібно відображати у складі інших необоротних активів, тобто у статті 1090, а не у статті 1165 (п. 1.5 р. III П(С)БО 25)
Усього за розділом I	1095	У статті 1095 відображається загальна сума за розділом I, яка розраховується за формулою: ст. 1010 + ст. 1090
II. Оборотні активи		
Запаси	1100	У статті 1100 відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, поточні біологічні активи, готова продукція, сільськогосподарська продукція (п. 1.3 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 20, 21, 23, 26 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28
Поточна дебіторська заборгованість	1155	У статті 1155 відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, інших дебіторів, а також відображається заборгованість засновників з формування статутного капіталу, визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності (п. 1.4 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 37, 64 (крім податкового кредиту та податкових зобов'язань), 66, 68 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 34, 36, 37, 63, 641, 642, 65, 66, 681-685 Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті 1155, а не у статті 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (п. 1.14 р. III П(С)БО 25)
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165	У статті 1165 відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в

		національній або іноземних валютах (п. 1.5 розд. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 30 (в частині грошових коштів), 31 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 30, 31, 333, 334, 335, 351 Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи у статті 1090 (п. 1.5 розд. III П(С)БО 25)
Інші оборотні активи	1190	У статті 1190 наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи» (тобто не включені до статей 1100, 1155, 1165), зокрема, поточні фінансові інвестиції (п. 1.6 р. III П(С)БО 25, п. 5.4 Інструкції № 141): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 30 (в частині грошових документів), 35, 64 (в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 331, 332, 352, 643, 644 Облік за рахунками 643, 644 регламентований Інструкцією № 141
Усього за розділом II	1195	У статті 1195 відображається загальна сума за розділом II, яка розраховується за формулою: ст. 1100 + ст. 1155 + ст. 1165 + ст. 1190
Баланс	3100	У статті 1300 відображається загальний підсумок активу балансу: ст. 1095 + ст. 1195

Пасив Балансу

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
I. Власний капітал		
Капітал	1400	У статті 1400 наводиться сума фактично внесеного засновниками (власниками) статутного капіталу підприємства. Також відображається вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал, сума резервного капіталу (п. 1.7 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 40 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 40, 41, 42, 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	У статті 1420 відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку (п. 1.8 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо 44 (в частині нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 441 або Дт 442, а також згорнуте сальдо рахунків 17 та 54 (під час переходу на застосування П(С)БО 25) У статті 1420 сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу (п. 1.8 р. III П(С)БО 25)
Усього за розділом I	1495	У статті 1495 відображається загальна сума за розділом I,

		яка розраховується за формулою: ст. 1400 + ст. 1420 (- ст. 1420)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	У статті 1595 наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо) (п. 1.9 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 47, 48, 55 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 47, 48, 50, 51, 52, 53, 55
III. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	1600	У статті 1600 відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної до сплати на кінець звітного періоду суми процентів за їх користування. У цій статті також наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців (п. 1.10 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 31 (овердрафт), 68 (в частині кредитів і відсотків за ними) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 31 (овердрафт), 60, 61, 684
Поточна кредиторська заборгованість за:		
товари, роботи, послуги	1615	У статті 1615 відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні (п. 1.11 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 68 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 62, 63, 685
розрахунками з бюджетом	1620	У статті 1620 відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства (п. 1.12 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 64 (в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту)

		– у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 641 та 642
розрахунками зі страхування	1625	У статті 1625 відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників (п. 1.13 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 64 в частині розрахунків зі страхування – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 65
з оплати праці	1630	У статті 1630 відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою (п. 1.14 р. III П(С)БО 25): сальдо Кт 66 Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті 1155 «Поточна дебіторська заборгованість» (п. 1.14 р. III П(С)БО 25)
Інші поточні зобов'язання	1690	У статті 1690 відображаються суми зобов'язань, які не включені до наведених вище статей розділу «Поточні зобов'язання» (тобто не включені до статей 1600, 1615, 1620, 1625, 1630), зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами (п. 1.15 р. III П(С)БО 25, п. 5.4 Інструкції № 141): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 37, 64 (в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань), 68 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 37, 643, 644, 67, 68 (крім субрахунків 680 та 684 в частині відсотків за кредитами банків) Облік за рахунками 643, 644 регламентований Інструкцією № 141
Усього за розділом III	1695	У статті 1695 відображається загальна сума за розділом III, яка розраховується так: ст. 1600 + ст. 1615 + ст. 1620 + ст. 1625 + ст. 1630 + ст. 1690
Баланс	1900	У статті 1900 відображається загальний підсумок пасиву балансу: ст. 1495 + ст. 1595 + ст. 1695

Звіт про фінансові результати. Форма № 2-мс

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті 2000 відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу (п. 2.1 р. III П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 70 (крім субрахунку в частині вирахувань з доходу) – у разі використання загального Плану рахунків

		оборот за Кт 70 (крім субрахунку 704)
Інші доходи	2160	<p>У статті 2160 відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> • дохід від операційної оренди активів; • дохід від операційних курсових різниць; • відшкодування раніше списаних активів; • дохід від реалізації оборотних активів, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; • дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; • дохід від неопераційних курсових різниць; • інші доходи (п. 2.2 р. III П(С)БО 25): <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків оборот за Кт 74 – у разі використання загального Плану рахунків оборот за Кт 71, 72, 73, 74
Разом доходи (2000 + 2160)	2280	<p>У статті 2280 відображається загальна сума доходів. Показник розраховується за формулою:</p> <p>ст. 2000 + ст. 2160</p>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	<p>У статті 2050 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів.</p> <p>Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг:</p> <ul style="list-style-type: none"> • прямих матеріальних витрат; • прямих витрат на оплату праці та соціальне страхування; • амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; • вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням); • інших прямих витрат; • загальновиробничих витрат, <p>зменшених на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду.</p> <p>Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці (п. 2.3 р. III П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків оборот за Дт 90 – у разі використання загального Плану рахунків обороти за Дт 901, 902, 903 <p>Дані в рядку 2050 вказуються в дужках</p>
Інші витрати	2165	У статті 2165 наводяться інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності:

		<ul style="list-style-type: none"> • адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); • сума списаних безнадійних боргів; • втрати від знецінення виробничих запасів; • втрати від операційних курсових різниць; • визнані економічні санкції; • інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; • втрати від участі в капіталі; • собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; • втрати від неопераційних курсових різниць; • інші витрати підприємства. <p>У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (п. 2.4 р. III П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків обороти за Дт 79 в кореспонденції з Кт 96 – у разі використання загального Плану рахунків обороти за Кт 91, 92, 93, 94 в кореспонденції з Дт 791; обороти за Кт 95, 96 в кореспонденції з Дт 792; обороти за Кт 97 в кореспонденції з Дт 793. <p>Дані в рядку 2165 вказуються в дужках</p>
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	<p>У статті 2285 відображається загальна сума витрат. Показник розраховується за формулою:</p> <p>ст. 2050 + ст. 2165</p> <p>Дані в рядку 2285 вказуються в дужках</p>
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	<p>У статті 2290 відображається різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства (п. 2.5 р. III П(С)БО 25):</p> <p>ст. 2280 - ст. 2285</p> <p>Дані у статті 2290 вказуються в дужках, якщо фінансовим результатом до оподаткування буде збиток</p>
Податок на прибуток	2300	<p>У статті 2300 відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період (п. 2.6 р. III П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків обороти за Дт 96 в частині податку на прибуток – у разі використання загального Плану рахунків обороти за Дт 98 <p>Дані в статті 2300 вказуються в дужках</p>
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310	<p>У статті 2310 відображається різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами ПКУ та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях (п. 2.7 р. III П(С)БО 25).</p> <p>До статті 2310 включаються дивіденди, отримані від резидента (лист Мінфіну від 04.01.2012 р. № 31-08110-07-10/120)</p>
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300 – (+) 2310)	2350	<p>У статті 2350 відображається чистий прибуток або чистий збиток – різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування (п. 2.9 р. III П(С)БО 25):</p> <p>ст. 2290 - ст. 2300 - ст. 2310 (або + ст. 2310)</p> <p>Дані у статті 2350 вказуються в дужках, якщо отримано</p>

		чистий збиток
--	--	---------------

Відобразимо алгоритм заповнення суб'єктами малого підприємництва Балансу (форми № 1-м) та Звіту про фінансові результати (форми № 2-м)

Баланс (форма № 1-м)

Актив Балансу

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
I. Необоротні активи		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	У статті 1005 відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу) (п. 2.1 р. II П(С)БО 25): сальдо Дт 15 Бухгалтерський облік незавершених капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи регулюється нормами П(С)БО 7.
Основні засоби:	1010	У статті 1010 наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів, державні (казенні) та комунальні підприємства відображають вартість майна, отриманого на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та об'єктів інвестиційної нерухомості. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів (п. 2.2 р. II П(С)БО 25): р. 1011 - р. 1012 До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу (п. 2.2 р. II П(С)БО 25)
первісна вартість	1011	У статті 1011 наводиться окремо первісна (переоцінена) вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів (п. 2.2 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків: сальдо Дт 10 (крім субрахунку 10 у частині інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 10 (крім субрахунку 100 у частині інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю), 11, 12 Первісна вартість основних засобів визначається з урахуванням п. 7–14 П(С)БО 7.
знос	1012	У статті 1012 наводиться окремо нарахована в установленому порядку сума зносу (п. 2.2 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 13 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 131, 132, 133, 135 Амортизація основних засобів визначається з урахуванням п. 22–29 П(С)БО 7. Сума у статті 1012 наводиться у дужках
Довгострокові біологічні активи	1020	У статті 1020 наводиться вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». У статті 1020 наводиться справедлива вартість довгострокових

		біологічних активів. У разі якщо відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у статті 1020 наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу (п. 2.3 р. II П(С)БО 25)
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	У статті 1030 відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час (п. 2.4 р. II П(С)БО 25): сальдо Дт 14
Інші необоротні активи	1090	У статті 1090 наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу «Необоротні активи»: <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 18 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 18, 19 Відповідно до п. 8 П(С)БО 14 у статті 1090 також відображаються витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод. При переході підприємств на застосування П(С)БО 25 до статті 1090 включаються наявні на початок року переходу відстрочені податкові активи, наведені у статті «Відстрочені податкові активи» (рядок 1045) Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) на кінець попереднього року (п. 2.5 р. II П(С)БО 25). Механізм відображення в цій статті відстрочених податкових активів Мінін виклав у листі від 14.04.2010 р. № 31-34000-20-27/8144. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, потрібно відображати у складі інших необоротних активів, тобто у статті 1090, а не у статті 1165 (п. 2.12 р. II П(С)БО 25).
Усього за розділом I	1095	У статті 1095 відображається загальна сума за розділом I «Необоротні активи», яка розраховується за формулою: ст. 1005 + ст. 1010 + ст. 1020 + ст. 1030 + ст. 1090
II. Оборотні активи		
Запаси:	1100	У статті 1100 відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), валова заборгованість замовників за будівельними контрактами (п. 2.6 р. II П(С)БО 25): <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 20, 23, 26 (крім субрахунку 26 в частині необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 (крім субрахунку 286)
у тому числі готова продукція	1103	У статті 1103 відображається готова продукція, в якій наводиться собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам, сільськогосподарська продукція в оцінці, визначеній відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». У статті 1103 також наводиться покупна вартість товарів, придбаних підприємствами для подальшого продажу (п. 2.6 р. II П(С)БО 25):

		<ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 26 (крім субрахунку 26 в частині необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 26, 27, 28 (крім субрахунку 286)
Поточні біологічні активи	1110	<p>У статті 1110 відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі), а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури), облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» (п. 2.7 р. II П(С)БО 25):</p> <p style="text-align: right;">сальдо Дт 21</p>
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	<p>У статті 1125 відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) (п. 2.8 р. II П(С)БО 25)</p> <p>Методика розрахунку суми резерву сумнівних боргів наведена в Додатку до П(С)БО 10.</p>
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	<p>У статті 1135 відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності (п. 2.9 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 64 (в частині розрахунків за податками, обов'язковими платежами, державними цільовими фондами), 37 (в частині розрахунків з державними цільовими фондами) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 641, 642, 651, 652, 378 <p>Рядки 1135 та 1155 регулюються не тільки П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Заборгованість, за якою підприємству належить отримати гроші або інші фінансові ресурси, є фінансовим активом, отже, відноситься до фінансових інструментів. Це означає, що суми відповідної заборгованості підпадають ще й під вимоги П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»</p>
у тому числі з податку на прибуток	1136	<p>У статті 1136 відображається дебіторська заборгованість з податку на прибуток (п. 2.9 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 64 (за розрахунками з податку на прибуток) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 641/податок на прибуток
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	<p>У статті 1155 відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості, скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) та яка відображається у складі оборотних активів (п. 2.10 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 37 (в сумі, не включеній в статті 1125 і 1135) сальдо Дт 68 і 66 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 371–377, 66, 685
Поточні фінансові інвестиції	1160	<p>У статті 1160 відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів) (п. 2.11 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 35 – у разі використання загального Плану рахунків

		сальдо Дт 352
Грошові кошти та їх еквіваленти	1165	<p>У статті 1165 відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземних валютах (п. 2.12 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 30 (в частині грошових коштів), 31 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 30, 31, 333, 334, 335, 351 <p>Електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами (п. 2.12 р. II П(С)БО 25).</p> <p>Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи (стаття 1090) (п. 2.12 р. II П(С)БО 25)</p> <p>Грошові кошти, перераховані філією на поточний рахунок компанії, але поки ще не зараховані на нього, відображаються у цьому звітному періоді як кошти в дорозі (лист Мінфіну від 14.04.2009 р. № 31-34000-10-10/10577)</p>
Витрати майбутніх періодів	1170	<p>У статті 1170 відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (п. 2.14 р. II П(С)БО 25):</p> <p>сальдо Дт 39</p>
Інші оборотні активи	1190	<p>У статті 1190 наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи» (п. 2.13 р. II П(С)БО 25, п. 5.4 Інструкції № 141):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 30 (в частині грошових документів), 64 (в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 331, 332, 643, 644 <p>Облік за рахунками 643, 644 регламентований Інструкцією № 141</p>
Усього за розділом II	1195	<p>У статті 1195 відображається загальна сума за розділом II «Оборотні активи», яка розраховується за формулою:</p> <p>ст. 1100 + ст. 1110 + ст. 1125 + ст. 1135 + ст. 1155 + ст. 1160 + ст. 1165 + ст. 1170 + ст. 1190</p>
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	<p>У розділі III відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (п. 2.15 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 26 в частині необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 286
Баланс	1300	<p>У статті 1300 відображається загальний підсумок активів балансу:</p> <p>ст. 1095 + ст. 1195 + ст. 1200</p>

		Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу (п.1 р. II П(С)БО 25).
--	--	---

Пасив Балансу

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
I. Власний капітал		
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	У статті 1400 наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу підприємства з урахуванням суми внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства. У цій статті також наводяться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій, внески засновників підприємства понад статутний капітал (п. 2.16 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 40 в частині статутного та пайового капіталу – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 40
Додатковий капітал	1410	У статті 1410 відображається сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу (п. 2.17 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 40 в частині додаткового капіталу – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 41, 42
Резервний капітал	1415	У статті 1415 наводиться сума резервів, створених відповідно до законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства (п. 2.18 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 40 в частині резервного капіталу – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	У статті 1420 відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку: – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо 44 (в частині нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 441 або Дт 442, а також згорнуте сальдо рахунків 17 та 54 (під час переходу на застосування П(С)БО 25) Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. У першому місяці року переходу на застосування П(С)БО 25 сальдо рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» підлягає згортання взаємною кореспонденцією цих

		рахунків із відображенням різниці на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» (п. 2.19 р. II П(С)БО 25)
Неоплачений капітал	1425	<p>У статті 1425 відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу (п. 2.20 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Дт 40 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Дт 45, 46 <p>Господарські товариства у статті 1425 також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників; державні (казенні) та комунальні підприємства – передачу майна відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Мінфіну від 19.12.2006 р. № 1213.</p> <p>Суми в цій статті наводяться у дужках</p>
Усього за розділом I	1495	У статті 1495 відображається загальна сума за розділом I «Власний капітал», яка розраховується за формулою: ст. 1400 + ст. 1410 + ст. 1415 +/- ст. 1420 - ст. 1425
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	<p>У розділі II наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями. У цьому розділі відображається сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств, а також суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо) (п. 2.21 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 47, 48, 55 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 47, 48, 50, 51, 52, 53, 54, 55 <p>При переході підприємств на застосування П(С)БО 25 до статті 1595 включаються наявні на початок року переходу відстрочені податкові активи, наведені у статті «Відстрочені податкові активи» (рядок 1045) Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) на кінець попереднього року (п. 2.5 р. II П(С)БО 25). Механізм відображення в цій статті відстрочених податкових активів Мінфін виклав у листі від 14.04.2010 р. № 31-34000-20-27/8144.</p>
III. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	1600	У статті 1600 відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо

		отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування (п. 2.22 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 31 (овердрафт), 68 (в частині кредитів банків та відсотків за ними) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 31 (овердрафт), 60, 684 (в частині відсотків за кредитами банків)
Поточна кредиторська заборгованість за:		
довгостроковими зобов'язаннями	1610	У статті 1610 наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців (п. 2.23 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 68 в частині поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями – у разі використання загального Плану рахунків сальдо за Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	У статті 1615 відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цьому рядку також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні (п. 2.24 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 68 в частині кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги – у разі використання загального Плану рахунків сальдо за Кт 62, 63, 685
розрахунками з бюджетом	1620	У статті 1620 відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства (п. 2.25 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 64 (в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 641 та 642
у тому числі з податку на прибуток	1621	У статті 1621 наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток (п. 2.25 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 64 (за розрахунками з податку на прибуток) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 641/податок на прибуток
розрахунками зі страхування	1625	У статті 1625 відображається сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуального страхування його працівників (п. 2.26 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків

		сальдо Кт 64 в частині розрахунків зі страхування – у разі використання загального Плану рахунків сальдо за Кт 65
розрахунками з оплати праці	1630	У статті 1630 відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою (п. 2.28 р. II П(С)БО 25): сальдо Кт 66 Заборгованість працівників перед підприємством за операціями з оплати праці наводиться у статті 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (п. 2.28 р. II П(С)БО 25)
Доходи майбутніх періодів	1665	До статті 1665 включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (п. 2.30 р. II П(С)БО 25): сальдо Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	У статті 1690 відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі «Поточна кредиторська заборгованість», зокрема заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам, сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит» рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» і сума валової заборгованості замовникам за будівельними контрактами (п. 2.29 р. II П(С)БО 25, п. 5.4 Інструкції № 141): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 37, 64 (в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань), 68 – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 37, 643, 644, 67, 68 (крім субрахунків 680 та 684 в частині відсотків за кредитами банків) Облік за рахунками 643, 644 регламентований Інструкцією № 141
Усього за розділом III	1695	У статті 1695 відображається загальна сума за розділом III «Поточні зобов'язання», яка розраховується за формулою: ст. 1600 + ст. 1610 + ст. 1615 + ст. 1620 + ст. 1625 + ст. 1630 + ст. 1665 + ст. 1690
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	У розділі IV відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу, що визначаються відповідно до П(С)БО 27 (п. 2.27 р. II П(С)БО 25): – у разі використання спрощеного Плану рахунків сальдо Кт 68 (в частині зобов'язань, що пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, які утримуються для продажу) – у разі використання загального Плану рахунків сальдо Кт 680
Баланс	1900	У статті 1900 відображається загальний підсумок зобов'язань та власного капіталу: ст. 1495 + ст. 1595 + ст. 1695 + ст. 1700 Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу (п.1 р. II П(С)БО 25).

Звіт про фінансові результати. Форма № 2-м

Назва розділу	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті 2000 відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу (п. 5.1 р. II П(С)БО 25):
Інші операційні доходи	2120	<p>У статті 2120 відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> • дохід від операційної оренди активів; • дохід від операційних курсових різниць; • відшкодування раніше списаних активів; • дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. <p>Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у статті 2120 (п. 5.2 р. II П(С)БО 25).</p> <p>У разі використання спрощеного Плану рахунків у статті 2120 вказується оборот за Кт 74 в частині інших операційних доходів.</p> <p>У разі використання загального Плану рахунків у статті 2120 зазначається оборот за Кт 71</p>
Інші доходи	2240	<p>У статті 2240 відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 5.3 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків Оборот за Кт 74 в частині інших доходів, не включених до статті 2120 – у разі використання загального Плану рахунків Оборот за Кт 72, 73, 74
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	У статті 2280 відображається загальна сума доходів, що розраховується за формулою: ст. 2000 + ст. 2120 + ст. 2240
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	<p>У статті 2050 відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» (п. 5.4 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків Оборот за Дт 90 – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 901, 902, 903
Інші операційні витрати	2180	У статті 2180 наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій

		<p>статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (п. 5.5 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Дт 96 (в частині інших операційних витрат) – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 92, 93, 94 <p>Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів також наводяться у цій статті.</p>
Інші витрати	2270	<p>У статті 2270 відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 5.6 р. II П(С)БО 25):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Дт 96 (в частині інших витрат) – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 95, 96, 97
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	<p>У статті 2285 відображається загальна сума витрат, що розраховується за формулою:</p> <p style="text-align: center;">ст. 2050 + ст. 2180 + ст. 2270</p>
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	<p>У статті 2290 відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства (п. 5.7 р. II П(С)БО 25):</p> <p style="text-align: center;">ст. 2280 - ст. 2285</p> <p>Дані у статті 2290 вказуються в дужках, якщо фінансовим результатом до оподаткування буде збиток.</p>
Податок на прибуток	2300	<p>У статті 2300 відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період (п. 5.8 р. II П(С)БО 25, п. 18 П(С)БО 17):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у разі використання спрощеного Плану рахунків Обороти за Дт 96 в частині податку на прибуток – у разі використання загального Плану рахунків Обороти за Дт 98
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	<p>У статті 2350 відображається чистий прибуток або чистий збиток – різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток (п. 5.9 р. II П(С)БО 25):</p> <p style="text-align: center;">ст. 2290 - ст. 2300</p> <p>Дані у статті 2350 вказуються в дужках, якщо отримано чистий збиток.</p>

ЛЕКЦІЯ 7: ОБЛІК НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1. Особливості організаційно-правової діяльності малих підприємств.
2. Основи бухгалтерського обліку на малому підприємстві
3. Проста форма обліку
4. Спрощена форма обліку
5. Фінансова звітність малих підприємств

7.1. Особливості організаційно-правової діяльності малих підприємств

Перш ніж перейти до розгляду питань, що стосуються бухгалтерського обліку на малому підприємстві, необхідно з'ясувати, які саме підприємства слід вважати малими.

Так, межі типу підприємства залежать від законодавчо встановлених органами державної влади критеріїв, що становлять суть цього поняття. **Як правило, загальними показниками**, на основі яких суб'єкти ринкової економіки відносяться до суб'єктів малого підприємництва, є **чисельність персоналу, розмір статутного капіталу, величина активів, обсяг обороту і ін.**

Критерії визнання малих підприємств в Україні встановлені в Господарському кодексі України.

Так, ч. 3 ст. 55 ГКУ встановлено:

Суб'єкти господарювання залежно від **кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік** можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці та **юридичні особи** - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких **середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;**

Говорячи по малі підприємства в Україні слід зауважити, що не варто ототожнювати поняття "мале підприємство" і "суб'єкт малого підприємництва", оскільки суб'єктом малого підприємництва можуть бути і фіз. особи, які, у свою чергу, не можуть відноситися до малих підприємств.

Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом.

Так **Методичними рекомендаціями N 422**, регулюючими порядок ведення реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, **встановлено, що до малих підприємств відносяться - юрособи** – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми і форми власності (окрім банків) з ознаками суб'єктів малого підприємництва, що встановлені ГКУ.

Аналізуючи досвід країн, де малі підприємства функціонують досить тривалий час та є невід'ємною частиною національної економіки, можна зробити порівняння критеріїв визнання малих підприємств в Україні, у США країнах Євросоюзу та Азії.

У США не існує чітких критеріїв розподілу на малі та середні підприємства. **Найбільш поширеною є класифікація, запропонована Адміністрацією малого бізнесу США.** Відповідно до цих критеріїв АМБ включає в статистичні звіти в якості малих: у гуртовій торгівлі підприємства з валовим доходом до 22 млн дол. на рік, чисельністю до 100 чол., у роздрібній торгівлі – до 2 млн дол., будівництві – від 7,5 до 12 млн дол., зв'язку – від 2 до 3 млн дол., складському господарстві – до 500 чол., у різних галузях промисловості – від 250 до 1500 чол.

Канада у сфері послуг до малих відносить підприємства із **чисельністю** до 49 чоловік і **річним валовим оборотом** до 5 млн дол., у сфері виробництва – до 99 працівників та річним валовим оборотом до 10 млн дол.

Основним критерієм класифікації малих підприємств **країнами ЄС** є **чисельність найманих працівників і річний показник валового обороту**. В європейській практиці до категорії малих підприємств згідно з додатком I до Розпорядження Європейської Комісії № 70/2001 від 12 січня 2001 р. мікро-, малими та середніми вважаються підприємства, що за попередній фінансовий рік відповідають усім критеріям

Класифікація підприємств згідно з рекомендаціями ЄС

підприємства		мікро-	малі	середні
працівників		< 10 чол.	< 50 чол.	< 250 чол.
річний оборот	або	=< 2 млн євро	=< 10 млн євро	=< 50 млн євро
загальний річний баланс		=< 2 млн євро	=< 10 млн євро	=< 43 млн євро

Юридично в **Японії** до малих відносять підприємства з відповідними граничними показниками **чисельності працівників і розміру статутного капіталу**:

- промисловості – до 300 чоловік і 2844 тис. дол.;
- в оптовій торгівлі – до 100 чоловік і 948 тис. дол.;
- у роздрібній торгівлі – до 50 чоловік і 474 тис. дол.;
- у сфері послуг – до 100 чоловік і 474 тис. дол.

У **КНР** до малих відносять підприємства із чисельністю до 99 чоловік. Нормативні документи **Індії** до мікропідприємств відносять підприємства, **вартість активної частини основних фондів** яких складає до 22 тис. дол., до малих – 55 тис. дол.

У **Російській федерації** залежно від виду діяльності до малих відносять підприємства із **чисельністю** до 30 чоловік – невиробнича сфера, 50 – інші галузі виробничої сфери, 60 – наука та наукове обслуговування, 100 – промисловість і будівництво.

7.2. Організація бухгалтерського обліку на малому підприємстві

Так, узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства за власним вибором можуть здійснювати по **простій (що використовує лише два реєстри бухгалтерського обліку) і спрощеній (що використовує шість реєстрів бухгалтерського обліку) формі бухгалтерського обліку**,

Інформація у реєстрах систематизується **методом подвійного запису (як говорять практики – бухгалтерськими проводками)** за допомогою Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Мінфіну України **№ 422** від 25.06.2003 р.

Тепер кілька загальних вимог до порядку оформлення та внесення даних до реєстрів бухгалтерського обліку.

По-перше, інформація до реєстрів заноситься у вигляді бухгалтерських проводок. Але проводки можуть бути **складені по кожній окремій операції** на підставі первинних документів або по групі однорідних за своїм економічним змістом операцій. Як правило, в реєстрах бухгалтерського обліку МП не міститься аналітичної інформації, тому, перш ніж занести до реєстру яку-небудь проводку і вказати по ній певну суму, необхідно згрупувати (підсумувати) всі однорідні операції (операції, що відображаються в бухгалтерському обліку однією і тією самою бухгалтерською проводкою) і тільки після цього занести до відповідного реєстру таку проводку на загальну суму. **Таким чином, у ланцюжку, що з'єднує первинну документацію зі звітністю, між первинними документами та реєстрами бухгалтерського обліку має бути ще одна ланка - зведена документація** (різні відомості, аркуші-розшифровки та інші зведені документи). Такого

роду зведені документи, як правило, **не мають типової форми** та розробляються підприємствами самостійно, з урахуванням їхньої специфіки.

По-друге, всі регістри бухгалтерського обліку складаються щомісяця, отже, всі зведені документи, про які ми говорили вище, так само повинні складатися щомісяця.

По-третє, всі первинні документи, на підставі яких здійснені записи в регістрах, комплектуються за кожним регістром окремо в хронологічному та систематичному порядку, після чого нумеруються і зшиваються (переплітаються) із зазначенням їхньої належності до відповідного регістру та періоду. Якщо по первинній документації, що відноситься до того чи іншого регістру, спочатку складається зведена документація, підсумкові дані якої потім переносяться до регістру, то вона (первинна документація) комплектується за кожним зведеним документом окремо в тому самому хронологічному та систематичному порядку.

Якщо дані первинного документа відображаються безпосередньо в регістрі, то після здійснення такої операції первинний документ контується з позначенням на ньому номера відповідного регістру та порядкового номеру запису (номеру рядка), в якому міститься інформація, перенесена з первинного документа до регістру.

Якщо первинна документація комплектується спочатку по зведених документах, до яких вона включена, то номер регістра і номер запису вказується на окремому аркуші, в якому також зазначається вся необхідна аналітична інформація (як правило, всі підсумкові бухгалтерські проводки, що переносяться до регістру). Такий аркуш підшивається до укомплектованих первинних документів, і тільки після цього підсумкові дані, у ньому зазначені, переносяться до відповідного регістру.

По-четверте Господарські операції відображаються в регістрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому операції відбулися. Інформація про господарські операції з регістрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної і аналітичної роботи.

По-п'яте Господарські операції на малих підприємствах відображаються в регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.

По-шосте регістри бухгалтерського обліку по завершенні їхнього оформлення мають бути підписані головним бухгалтером МП.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку і виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють згідно Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України **N 88** від 24.05.95 р. При цьому для виправлення помилки в регістрах бухгалтерського обліку за минулий період складається **Бухгалтерська довідка**, форма якої приведена в Методрекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну України **N 356** від 29.12.2000р.

У бухгалтерському обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств застосовується План рахунків, спрощений План рахунків, а також Інструкція N 291. Варто зауважити, що спрощений План рахунків має **рекомендаційний, а не обов'язковий характер**, тому підприємства вирішують самостійно, який з них застосовувати.

Проте відзначимо, що саме використання **спрощеного Плану рахунків є підставою для застосування на сьогодні регістрів бухгалтерського обліку для малих підприємств.**

Спрощений План рахунків має ряд характерних особливостей, що визначають особливості узагальнення інформації про господарські процеси:

- рахунки спрощеного Плану рахунків застосовуються, як правило, для обліку і узагальнення інформації **про групу активів, капіталу і зобов'язань;**

- у спрощеному Плані рахунків немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торгової націнки ведеться на рахунку 26 "Готова продукція";
- у спрощеному Плані рахунків відсутні рахунки 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", оскільки суб'єкти малого підприємництва не обчислюють тимчасових різниць по податку на прибуток, які враховуються на вказаних рахунках Плану рахунків;
- із спрощеного Плану рахунків виключено рахунки 8 класу, згідно з Наказом Міністерства фінансів України N 664 від 31.05.2011 р.

При цьому облік і узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання ці підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, фактах фінансово-господарської діяльності малі підприємства здійснюють відповідно до Інструкції N 291.

7.3. Проста форма обліку

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання двох регістрів Журналу обліку господарських операцій (додаток 1 до *Методичних рекомендацій N 422*) та Відомість 3-м. При цьому така форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з **незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність по виконанню нематеріаломістких робіт і послуг.**

Розглянемо порядок відображення цих операцій у регістрах бух. обліку.

Наприклад .

03.10. 2013. МП «Вікторія» відвантажило ТОВ «Спектр» готову продукцію на суму 19200 грн. (в т.ч. ПДВ). Оплата за продукцію відповідно до даних виписки банку надійшла 06.10. 2013р.

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної платні і амортизації і тому подібне з віддзеркаленням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. **При необхідності запису господарських операцій продовжуються у вкладних листах в Журнал (додаток 2 до Методичних рекомендацій N 422).**

Журнал ведеться щомісячно. Дані рядки "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться в рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць по кожному рахунку бухгалтерського обліку. У **графі 3 "Зміст операції" в хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця з вказівкою суми операції в графі 4 і одночасно в графі "Дебет" і "Кредит" двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.**

Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів по дебету і по кредиту всіх рахунків бухгалтерського обліку і висновком сальдо на кінець місяця (**графи 5 - 46**). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і **рівні сумі з графі 4 "Сума господарської операції" в рядку "Всього оборотів за місяць".**

Для аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м (додаток 5 до Методичних рекомендацій N 422), підсумкові дані якої (без повторення записів, здійснюваних в Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться в Журнал обліку господарських операцій з позначенням в графі 3 "Відомість 3-м".

7.4. Спрощена форма обліку

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

Відомість 1-м (додаток 3 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>) Розділ I. Облік готівки і грошових документів Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	на 2 сторінках формат А3
Відомість 2-м Облік запасів (додаток 4 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>)	на 2 сторінках формат А3
Відомість 3-м (додаток 5 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>) Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці	на 2 сторінках формат А3
Відомість 4-м (додаток 6 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>) Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу) Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	на 2 сторінках формат А3
Відомість 5-м (додаток 7 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>) Розділ I. Облік витрат Розділ II. Облік витрат на виробництво Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	на 4 сторінках формат А3
Оборотно-сальдова відомість (додаток 8 до <i>Методичних рекомендацій N 422</i>)	на 1 сторінці формат А3

Ознайомимось детально з кожним із названих регістрів

Малі підприємства, що використовують спрощену форму обліку, систематизують інформацію про наявність і рух готівки, грошових коштів на рахунках в банках, еквівалентів грошових коштів, грошових коштів в дорозі і грошових документів у Відомості 1-м.

Розділ I. Облік наявних грошових коштів і грошових документів;

Розділ II. Облік грошових коштів і їх еквівалентів;

У розділі I Відомості 1-м записуються операції з готівкою і грошовими документами по дебету і кредиту рахунку 30 "Каса", в розділі II — операції на рахунках в банках, в дорозі, еквівалентів грошових коштів по дебету і кредиту рахунку 31 "Рахунку в банках".

У рядку 3 при необхідності до початку записів указується об'єкт обліку (каса, поточний рахунок, грошові кошти в дорозі), а в графі 4 або 5 — відповідне сальдо на початок місяця, відносно якого здійснюються записи про господарські операції з підсумовуванням місячних оборотів і визначенням сальдо на кінець місяця.

Записи у Відомості 1-м здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів (звітів касира і прикладених до них прибуткових і витратних касових ордерів, виписок банку і прикладених до них документів і т.п.) по кореспондуючих рахівницях в хронологічному порядку.

Слід зазначити, що Відомість 1-м ведеться окремо для кожної іноземної валюти (з вказівкою назви іноземної валюти).

Сальдо відповідних рахунків бухгалтерського обліку у Відомості 1-м на кінець поточного місяця визначається додаванням до сальдо на початок місяця суми дебетових оборотів за місяць і вирахуванням суми кредитових оборотів за місяць. Сальдо звіряється з відповідними документами, підтверджуючими останню господарську операцію місяця (звітами касира, виписками банку і т.п.).

Облік запасів

Відомість 2-м Облік запасів (додаток 4 до *Методичних рекомендацій N 422*);

Інформація про наявність і рух сировини і матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів і матеріалів, переданих в переробку, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів, тваринних на вирощуванні і відгодівлі, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції і товарів систематизує у **Відомості 2-м**.

Відомість 2-м використовується для віддзеркалення оборотів по дебету і кредиту рахунків 20 "Виробничі запаси" і 26 "Готова продукція".

Тобто все те, для чого в Плані рахунків "великих" підприємств відведено три рахунки (20; 21 і 22) і 17 субрахунків. **Така мінімізація зручна**, якщо мале підприємство використовує у своїй діяльності **невелику кількість видів запасів**, і їхня номенклатура незначна. Якщо ж це не так, то **по рахунку 20 доводиться відкривати субрахунки** для обліку окремих видів запасів.

По рахунку 26 "Готова продукція", крім безпосередньо готової продукції так само враховуються товари, транспортно-заготівельні витрати й торгова націнка. По даному рахунку, на відміну від рахунка 20, питання про відкриття субрахунків не стоїть. Вони, як правило, відкриваються, якщо мале підприємство здійснює роздрібну торгівлю, в обов'язковому порядку.

Крім цього, необхідно відзначити, що **аналітичний облік запасів**, який здійснюється у Відомості 2-м, має вестися в розрізі не тільки рахунків і субрахунків, але й у розрізі матеріально відповідальних осіб і місць збереження запасів.

Залежно від того, скільки відкрито субрахунків по рахунках 20 і 26, скільки найменувань запаси на них враховуються, а так само те, скільки матеріально відповідальних осіб і місць збереження запасів є на підприємстві, **обирається варіант оформлення Відомості 2-м**.

Варіант 1. Щомісяця відкривається одна Відомість 2-м, до якої заноситься вся наявна аналітична інформація про наявність і рух запасів у розрізі бухгалтерських рахунків і матеріально відповідальних осіб (місць збереження). Цей варіант прийнятний у тому випадку, якщо мале підприємство у своїй діяльності використовує **незначну кількість видів і найменувань запасів і має невелику кількість матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

Варіант 2. Щомісяця по кожному рахунку або субрахунку відкривається окрема Відомість 2-м, до якої заноситься аналітична інформація про наявність і рух запасів, облік яких здійснюється на цьому рахунку або субрахунку. Аналітична інформація до кожної з відомостей заноситься в розрізі матеріально відповідальних осіб (місць збереження). Для того щоб можна було легко ідентифікувати кожну з Відомостей 2-м з відповідним рахунком або субрахунком, у графі 4 кожної відомості необхідно вказувати, по якому рахунку або субрахунку її складено. **Крім цього оформляється зведена Відомість 2-м**, до якої заносяться підсумкові дані усіх відкритих по рахунках і субрахунках Відомостей 2-м. Цей варіант прийнятний у тому випадку, якщо мале підприємство у своїй діяльності використовує **велику розмаїтість видів і найменувань запасів, але має невелику кількість матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

Варіант 3. Він відрізняється від варіанта 2 тим, що до Відомостей 2-м, відкритих по окремих рахунках і субрахунках, заносяться, в розрізі матеріально відповідальних осіб (місць збереження), підсумкові дані з **аркушів-розшифровок**, що відкриваються **по кожній матеріально відповідальній особі** (місцю збереження запасів). У таких аркушах-розшифровках вказуються аналітичні дані з наявності і руху запасів. **Даний варіант прийнятний, а точніше єдино можливий, при великій кількості видів і найменувань запасів і великій кількості матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

На третьому, найбільш складному, варіанті, ми зупинимося. **Розглянемо на прикладі порядок заповнення зазначених регістрів у тій послідовності, в якій їх повинен заповнювати бухгалтер:** першим заповнюється аркуш-розшифровка, потім - Відомість 2-м по окремому рахунку або субрахунку й насамкінець - зведена Відомість 2-м.

Приклад

Припустимо, що МП "Вікторія" має три матеріально відповідальних особи і, відповідно, три місця збереження запасів:

- 1. Завідувача складом Іваненко І. І.;*
- 2. Начальника будівельної ділянки Петренко П.П.;*
- 3. Начальник виробничого цеху Сидоренко В.В.*

Відповідно до наказу про облікову політику МП "Вікторія" обрало третій варіант оформлення Відомості 2-м.

Відомість 3-м (додаток 5 до Методичних рекомендацій N 422):

Для систематизації господарських операцій по розрахунках з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, з підзвітними лицями, різними дебіторами і кредиторами, з учасниками, по податках і платежах, по розрахунках по єдиному соціальному внеску, по індивідуальному страхуванню і страхуванню майна, по розрахунках по оплаті праці, доходів майбутніх періодів і резерву сумнівних боргів призначена **Відомість 3-м**.

Розділ І. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами по податках і платежах, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів;

Розділ ІІ. Облік розрахунків по оплаті праці;

Так, у Відомості 3-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі І — 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 55 "Інші довгострокові зобов'язання", 64 "Розрахунки по податках і платежах", 68 "Розрахунки по інших операціях", 69 "Доходи майбутніх періодів";

- у розділі ІІ — 66 "Розрахунки по оплаті праці".

У розділі І Відомості 3-м записи групуються по вказаних в ньому рахунках вписуванням перед початком запису в **графі 3** коди і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, по якому далі здійснюються записи. Для заповнення **граф 7 і 8 використовуються дані відомостей 1-м, 3-м, 4-м і 5-м**.

При віддзеркаленні розрахунків з дебіторами і кредиторами у відомості відводиться необхідна кількість рядків для впорядкованих записів по розрахунках по кожному дебітору і кредитору з продовженням записів на вкладних листах. Сальдо на кінець місяця визначається по кожному дебітору або кредитору розгорнене і переноситься в **графу 5** (з графі 21) і **графу 6** (з графі 22) розділу І Відомості 3-м на наступний місяць.

Для обліку розрахунків з бюджетом, по єдиному соціальному внеску і іншим видам страхування в графі 3 розділу І указуються види податків, платежів і відрахувань. По кожному виду податків, платежів і відрахувань щомісячно відображаються нараховані і підлягаючі відшкодуванню суми податків і платежів, їх погашення, списання і т.д. Сальдо на кінець місяця визначається окремо по кожному виду податків, платежів і відрахувань (графи 21 і 22) і переноситься в графі 5 і 6 Відомості 3-м на наступний місяць.

У розділі ІІ Відомості 3-м відображаються розрахунки по оплаті праці. Суми, що при цьому не виплати працівникам, по оплаті праці відображаються в **графі 20**, які переносяться по кожному працівнику (позиційним способом) в **графу 4** Відомості 3-м наступного місяця. Не одержана у встановлений для виплати термін сума по оплаті праці відображається у Відомості 3-м в наступних місяцях як заборгованість з позначкою "Депон." у графі 3 з вказівкою дати її депонування.

Відомість 4-м (додаток до Методичних рекомендацій N 422):

Для систематизації інформації про наявність, рух і знос необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), про капітальні і фінансові інвестиції використовується **Відомість 4-м**.

Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (знос);

Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів;

У Відомості 4-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I — рахунки 10 "Основні засоби" і 13 "Знос необоротних активів";

- у розділі II — рахунки 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Порядок заповнення даної відомості розглянемо на прикладі.

Приклади заповнення даної відомості будемо розглядати з допомогою лише роздаткового матеріалу зважаючи на об'ємність її розділів.

Приклад

Припустимо, що МП "Вікторія" на 01.10.2013 р. має на балансі наступні об'єкти основних засобів.

1. Верстат № 1: первісна вартість - 10000,00 грн., ліквідаційна вартість - 0,00 грн., корисний термін експлуатації - 10 років.

2. Верстат № 2: первісна вартість - 8000,00 грн., ліквідаційна вартість - 0,00 грн., корисний термін експлуатації - 12 років.

3. Автомобіль "Лада Самара": первісна вартість - 42000,00 грн., ліквідаційна вартість - 2000,00 грн., корисний ресурс виражений у пробігу, що дорівнює 200000 км.

Відповідно до наказу про облікову політику МП "Вікторія" обрало для верстатів прямолінійний метод нарахування амортизації, а для автомобіля - виробничий метод.

Протягом жовтня 2013 р. були:

а) завершені будівельно-монтажні роботи і здійснено пуск в експлуатацію холодильної камери об'ємом 45 м³.

б) 29 жовтня списано верстат №2 через його непридатність до подальшої експлуатації. Сума нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку на 01.10.2013 р. становить 9700,00 грн.

Дані про витрати на будівельно-монтажні роботи з цієї холодильної камери групуються в окремій накопичувальній відомості **яка не має типової форми**.

Сам розрахунок амортизації підприємства, у тому числі і малі, здійснюють, як правило, в окремій, нетиповій формі яку розробляють самостійно залежно від особливостей діяльності.

Приклад заповнення відомості у роздатковому матеріалі

Накопичувальна відомість з обліку витрат на здійснення будівництва об'єкта основних засобів "Холодильна камера"

Стаття витрат	Здійснено витрат за весь період будівництва до 01.10.ц р. (грн.)	Здійснено витрат за жовтень ц. р. (грн.)	Усього витрат за час будівництва (грн.)
Будівельні матеріали	245000,00	35000,00	280000,00
Інші матеріальні витрати	21000,00	1000,00	22000,00
МШП	10600,00	400,00	11000,00
Амортизація будівельних машин і механізмів	36945,00	1055,00	38000,00
Заробітна плата будівельників	78000,00	2000,00	80000,00
Відрахування на	29484,00	756,00	30240,00

соціальні заходи			
Послуги сторонніх організацій	10560,00	---	10560,00
Інші витрати	7700,00	500,00	8200,00
ПДВ	2000,00	400,00	2400,00 ²
Усього витрат:	441289,00	41111,00	480000,00

² Дана сума при підрахунку підсумку в графі "Усього витрат за час будівництва" не враховується (не додається), оскільки, як ми вже сказали вище, сторнується по закінченні будівництва та до собівартості (первісної вартості) об'єкта основних засобів не включається.

Розрахунок амортизації по МП "Вікторія"

Найменування об'єкта	Інвентарний номер	Первісна вартість	Ліквід а-ційна вартість	Метод нарахування амортизації	Норма амортизації на місяць	Зроблено за участю об'єкта	Сума амортизації за місяць	Примітки
Верстат №1	1045764	10000,00	0,00	Прямо-лінійний	83,33 ³	---	83,33	Об'єкт списано
Верстат №2	1045879	8000,00	0,00	Прямо-лінійний	55,55 ⁴	---	55,55	---
Автомобіль "Лада Самара"	1055576	42000,00	2000,00	Виробничий	0,20 ⁵	1500,0 км	300,00 ⁶	---
Холодильна камера	1047568	480000,00	10000,00	Прямо-лінійний	2611,11 ⁷	---	--- ⁸	---
Усього							438,88	---

³ Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях (10000,00 грн. / 120 міс.).

⁴ Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях (8000,00 грн. / 144 міс.).

⁵ Визначено як відношення вартості, що амортизується, до ресурсу (можливого пробігу в кілометрах) ((42000,00 грн. - 2000,00 грн.) / 200000 км).

⁶ Сума амортизації, у даному випадку, отримана множенням норми амортизації на здійснену роботу (пробіг автомобіля).

⁷ Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях ((480000,00 грн. - 10000,00 грн.) / 180 міс.).

⁸ Оскільки об'єкт введено в експлуатацію в жовтні, то в даному місяці амортизація не нараховується.

Відомість 5-м (додаток до *Методичних рекомендацій N 422*): **Облік доходів, витрат, фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів**

Розділ I. Облік витрат;

Розділ II. Облік витрат на виробництво;

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів;

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів;

У Відомості 5-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I — рахунки 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші витрати"; **90, 91, 96**

- у розділі II — рахунок 23 "Виробництво";

- у розділі III — рахунки 44 "нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 70 "Доходи", 79 "Фінансові результати";

у розділі IV — рахунки 39 "Витрати майбутніх періодів", 40 "Власний капітал", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Приклади заповнення даної відомості будемо розглядати з допомогою лише роздаткового матеріалу зважаючи на об'ємність її розділів.

Слід зазначити, що *Методичні рекомендації N 422*, прийняті ще в 2003 році, були призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності з ознаками малих підприємств, тобто всіма юридичними особами, що застосовують П(С)БО 25. **В той же час, з урахуванням змін, внесених в нормативно-правові акти по бухгалтерському обліку за останні 10 років, вказані Методичні рекомендації неабияк застаріли.** Як бачимо, цей документ дотепер передбачає застосування малими підприємствами тільки рахунків класу 8. При цьому, як відомо, спрощений План рахунків в даний час такої можливості не дає.

Нагадаємо, що Наказом N 664 із спрощеного Плану рахунків виключені рахунки класу 8. **Зв'язано це з тим, що в даний час в Звіті про фінансові результати по формах N 2-м і N 2-мс витрати групуються не по елементах витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці і т. п.), а по витратах діяльності (тобто залежно від їх функціонального призначення — виробництво, збут і т. п.).** Такий підхід викликає необхідність застосування рахунків класу 9.

Таким чином, приведений в додатку 7 до *Методичних рекомендацій N 422* перший розділ Відомості 5-м малі підприємства використовувати **не можуть**. Для того, щоб цей розділ відповідав діючому спрощеному Плану рахунків, підприємствам необхідно розробити його **самостійно**.

У графах 4 - 7 розділу II Відомості 5-м відображаються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) по видах продукції, робіт, послуг (об'єктами витрат), по кредиту цього рахунку в графах 8 - 13 відображається їх списання (кредит рахунку 23).

Наприклад: МП «Вікторія» має такі витрати на виробництво

№ з/п	Вид витрат	Сума, грн.
1	Сировина і матеріали	2000,00
2	Паливо й електроенергія	50,00
3	Інші матеріали	10,00
4	Основна заробітна плата та відпускні	1300,00
5	Відрахування на соціальні заходи	491,40
6	Амортизація основних засобів	150,00
7	Витрати на відрядження	---
8	Витрати на послуги зв'язку	---
Разом:		4001,40

З рахунку 23 "Виробництво" щомісячно малі підприємства, що здійснюють виробництво готової продукції, списують в дебет рахунку 26 "Готова продукція" (графа 8 розділу II) суму витрат, що відносяться до прийнятої готової продукції, або всю суму витрат на виробництво продукції без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Малі підприємства, що здійснюють діяльність по виконанню робіт і послуг, з кредиту рахунку 23 щомісячно відображають по дебету рахунку 79 "Фінансові результати" суму витрат, що відносяться до робіт і послуг, визнаних доходами, або всю суму витрат без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Списання собівартості реалізованої готової продукції щомісячно з кредиту рахунку 26 "Готова продукція" (у Відомості 2-м) може здійснюватися в дебет рахунку 79 "Фінансові результати" на суму, визначену з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції, або на всю суму без розділення на собівартість залишків готової продукції.

Малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без розділення на собівартість залишку готової продукції, оцінюють залишок готової

продукції за справедливою вартістю за даними кількісного обліку руху готової продукції. Певна вартість залишку готової продукції відображається по дебету рахунку 26 (Відомість 2-м) і кредиту рахунку 79 (рядок 6 розділу III Відомість 5-м).

Розділ III Відомості 5-м призначений для систематизації інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, про фінансові результати від звичної діяльності і надзвичайних подій, про нерозподілені прибутки (непокритих збитках).

Записи в графах 11 - 15 цього розділу здійснюються: з кредиту рахунку 70 — в рядках 1 - 5; з кредиту рахунку 79 — в рядку 6; з кредиту рахунку 44 — в рядку 7.

Для заповнення **графи 5 розділу III** в якій вказуються дебетові обороти без їх розшифровки, використовуються дані:

- Відомості 1-м (з кредиту рахунку 30), Відомості 3-м (з кредиту рахунків 37, 64, 68) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунку 79) — для рядків 1 - 4;

- Відомості 2-м (з кредиту рахунку 26), розділу I Відомості 5-м (з кредиту рахунків 84 і 85), розділу II Відомості 5-м (з кредиту рахунку 23) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 70) — для рядка 6;

- Відомості 3-м (з кредиту рахунку 68), розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 79) і розділу IV Відомості 5-м (з кредиту рахунку 40) — для рядка 7.

Розглянемо порядок заповнення її **останнього, 4-го розділу**, що відображає операції по рахунках 39 "Витрати майбутніх періодів", 40 "Власний капітал" та 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Заповнення даного розділу Відомості 5-м починається із зазначення дебетового й кредитового сальдо на початок місяця ³ в графах 3 й 4 відповідно. Дані про початкове сальдо беруться з аналогічної форми за попередній місяць із граф 15 й 16. Далі заноситься інформація про дебетові обороти, яка вказується в графі 6. Особливістю надання інформації про дебетові обороти в даній відомості полягає в тому, що її розшифровка (в кореспонденції з яким рахунком була проведена дана сума обороту по дебету) дається вертикально. Тобто для кожної підсумкової (за місяць) суми дебетового обороту із кредиту якого-небудь окремого рахунку або субрахунку приділяється один рядок (дивися нижче).

На відміну від дебетового обороту, розшифровка кредитового здійснюється традиційно для такого роду документів, горизонтально.

Розглянемо на прикладі порядок заповнення 4-го розділу Відомості 5-м.

Припустимо, що МП "Вікторія" у жовтні 2013 р. здійснило:

- 1) збільшення свого статутного капіталу на 100000,00 грн.;
- 2) один із засновників МП "Вікторія" погасив свої зобов'язання по внесках до статутного фонду у сумі 20000,00 грн. шляхом внесення готівкових коштів до каси банку для зарахування їх на поточний рахунок підприємства.

Підсумкові записи з відомостей переносяться в **оборотно-сальдову відомість** (додаток 8 до Методичних рекомендацій N 422), яка використовується для узагальнення даних реєстрів бухгалтерського обліку по кожному рахунку бухгалтерського обліку. Відомість складається щомісячно, перенесенням кредитових оборотів по реєстрах бухгалтерського обліку в дебет відповідних рахунків і використовується для запису даних по дебету і кредиту кожного рахунку окремо.

Систематизація даних про операції з цінностями, які не належать малому підприємству (одержані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворої звітності, по списанню активів до з'ясування винних, з гарантіями і заставами ведеться у Відомості 8, затвердженій Наказом N 356

Спрощена форма обліку для платників податку на прибуток по нульовій ставці
Частиною 3 ст. 3 Закону про бухоблік і п. 9 П(С)БО 25 передбачено, що підприємства, що мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат і не

zareєстровані платниками ПДВ, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат мають суб'єкти господарювання, що відповідають вимогам *п. 154.6 ст. 154 розд. III ПК України*

Спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат регламентовано Методичним рекомендаціям N 720.

Такі зміни в спрощенні бухгалтерського обліку зв'язані, перш за все, із змінами в податковому законодавстві. Так, для визначення об'єкту оподаткування платник податку на прибуток, згідно *п. 44.2 ст. 44 гл. 1 розд. II НК України*, використовує дані бухгалтерського обліку по доходах і витратах.

Так, згідно *п. 154.6 ст. 154 розд. III ПКУ*, на період з **1 квітня 2011 року по 1 січня 2016 року застосовується нульова ставка для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн. і розмір нарахованої за кожен місяць звітного періоду заробітної плати працівників, що перебувають з платником податків в трудових відносинах, складають не менше двох мінімальних заробітних плат, розмір якої встановлений законом, і які відповідають одному з наступних критеріїв:**

- створені у встановленому законом порядку **після 1 квітня 2011 року;**
- діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років, щорічний об'єм доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн. грн., і у яких середньооблікова чисельність працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 чол;
- зареєстровані платниками єдиного податку у встановленому законодавством порядку в період **до вступу** у силу *ПКУ* і у яких за останній календарний рік об'єм виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) склав до 1 млн. грн. і середньооблікова кількість працівників складала до 50 чіл.

Методичні рекомендації N 720 визначають систему регістрів, порядок і спосіб реєстрації і узагальнення інформації в них **без застосування подвійного запису** для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва формою згідно додатку 2 до *П(С)БО 25*.

Періодичність складання регістрів малі підприємства обирають самостійно. Це залежно від об'єму господарських операцій може бути **місяць** або **квартал**.

Систематизація господарських операцій суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами, яким дане право вести **спрощений облік доходів і витрат, здійснюється в журналах обліку господарських операцій:**

- Журнал 1-мс обліку активів;
- Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3-мс обліку доходів;
- Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма N 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс — Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

Записи в Журналах здійснюються на підставі первинних документів в **хронологічній послідовності позиційним способом**. По кожному первинному документу вноситься один запис. По господарських операціях, однакових по економічному змісту, первинні документи протягом робочого дня можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться у відповідний Журнал.

Журнали 1-мс і 2-мс відкриваються записами сум залишків **на початок звітного періоду** по активах, капіталі і зобов'язаннях, які переносяться в рядок "Залишок на початок періоду" з Журналів 1-мс і 2-мс за попередній звітний період з рядка "Залишок на кінець періоду" по відповідних позиціях. Знов створені малі підприємства вказаний рядок **не заповнюють**.

У графі "Зміст господарської операції" приводиться стислий зміст господарської операції і номер (номери) первинного документа (первинних документів), на підставі якого (яких) робиться запис.

Об'єм (сума) господарської операції указується у відповідній графі по активах, капіталі або зобов'язаннях, вартість яких змінюється в результаті цієї операції. Одночасно ця сума відображається в графі "Всього".

При необхідності, зокрема у разі значного об'єму господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій:

- Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;
- Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;
- Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами і бюджетом;
- Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками;
- Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

5. Фінансова звітність малих підприємств

Нормами *П(С)БО 25* встановлені такі форми фінансової звітності для малих підприємств:

- Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма N 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-м);
- Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма N 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс). При цьому підприємства, які відповідно до законодавства **складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.**

Пунктом 2 П(С) БО 25 встановлено, що норми даного Положення (стандарту) застосовуються:

для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:

— суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, окрім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних і небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками і імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, в статутному капіталі яких частка внесків, що належать юридичним особам – засновникам і учасникам цих суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 %;

— представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:

— суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним *п. 154.6 ст. 154 розд. III ПКУ*, і що мають право на застосування *спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат*.

Для розкриття інформації у звітності згідно *п. 8 П(С)БО 25* малі підприємства, що мають право на застосування *спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат (1-мс, 2-мс)* дотримуються наступних правил:

- можуть враховувати необоротні активи тільки за **первісною вартістю**, без урахування зменшення корисності і переоцінки до справедливої вартості;
- **не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань і т.д.), а визнають відповідні витрати в періоді їх фактичного виникнення;**
- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог *ПКУ*, і відносять суми, які не визнаються *ПКУ* витратами або доходом, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

- поточну дебіторську заборгованість включають в підсумок балансу по її фактичній сумі.

Отже, слід зазначити, що для малих підприємств встановлені ті ж правила і принципи обліку, що і для інших підприємств. А це означає, що малим підприємствам не слід забувати і про два стандарти, що містять загальні вимоги до представлення інформації у фінансовій звітності, — П(С)БО 1 і П(С)БО 6.

Мале підприємство повинне дотримувати вимоги абсолютно всіх стандартів, якими регламентований облік існуючих у нього об'єктів. Тобто йдеться про правила визнання і про оцінку на дату балансу активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, а також доходів і витрат.

До того ж малі підприємства повинні дотримуватися єдиної облікової політики і відбивати її зміни, зміни облікових оцінок і виправляти помилки згідно П(С)БО 6.

ЛЕКЦІЯ 8. ОБЛІК У ТУРИСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

- 8.1. Характеристика туристичної діяльності
- 8.2. Документальне оформлення туристичних послуг
- 8.3. Особливості обліку туристичної діяльності
- 8.4. Облік туристичної діяльності
- 8.4.1. Облік діяльності туроператора
- 8.4.2. Облік діяльності турагента

8.1. Характеристика туристичної діяльності

Туризм — тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.

Згідно з КВЕД туристична діяльність належить до секції I, код 63.3 «Послуги з організації подорожувань».

Туристичний продукт — попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Суб'єктами туристичної діяльності є туристичні оператори, туристичні агенти, інші суб'єкти підприємницької діяльності, які надають послуги з проживання, харчування, екскурсійного обслуговування тощо та фізичні особи, що здійснюють туристичний супровід (гіди-перекладачі, екскурсоводи, провідники тощо) або надають послуги з тимчасового розміщення, харчування тощо.

Туроператор здійснює діяльність з організації та забезпечення створення туристичного продукту, реалізації та надання туристичних послуг, а також посередницьку діяльність із надання характерних туристичних послуг (обсяг яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам) та супутніх послуг (надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам).

Турагенти здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати як туроператор, так і турагент — за домовленістю. Агентська винагорода закладається туроператором як комісійний процент у ціну турпакета або дорівнює проценту знижки з роздрібної ціни туру.

Одна фірма може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно. За напрямом діяльності розрізняють фірми, які направляють туристів (ініціативні), й такі, що приймають і обслуговують туристів (рецептивні), а також змішані.

Найчастіше туристична фірма діє як посередник між споживачем послуг — туристом та безпосереднім їх виробником — підприємствами обслуговування.

Організаційні форми туризму:

- міжнародний туризм (в'їзний та виїзний);
- внутрішній туризм.

Залежно від категорій осіб, які здійснюють туристичні подорожі, та їхніх цілей, існують такі види туризму: дитячий, молодіжний, сімейний, культурно-пізнавальний, лікувально-оздоровчий, спортивний, релігійний, підводний, гірський, автомобільний, самодіяльний тощо.

Вимоги до суб'єктів туристичної діяльності.

1. Туроператорська та турагентська діяльність відповідно до Закону, підлягає обов'язковому державному ліцензуванню. Розмір фінансового забезпечення туроператора має становити суму, еквівалентну не менше 20 000 євро (для туроператора, який надає послуги винятково з внутрішнього та в'їзного туризму — не менше 10 000 євро); розмір фінансового забезпечення турагента має становити не менше 2000 євро.

2. Більшість туристичних послуг підлягають обов'язковій *сертифікації* стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їхнього майна та охорони довкілля, у тому числі готельні послуги та послуги харчування.

3. Обов'язковим є *страхування* туристів (медичне та від нещасного випадку), яке здійснюється на основі угод зі страховими компаніями, що мають право на здійснення такої діяльності. Якщо турфірма не здійснює страхування туристів, то приймаються страхові поліси, видані на підставі договору, укладеного безпосередньо між туристом і страховою компанією. Причому необхідно не лише перевірити наявність страхового полісу у туриста, а й додати його копію до договору на надання туристичних послуг.

4. Обов'язкова наявність службового приміщення (офісу), яке відповідає певним, визначеним законодавством, умовам.

5. У штаті суб'єкта туристичної діяльності повинно бути не менше 30 % фахівців зі спеціальною туристичною освітою або стажом роботи в сфері туризму не менш 3 років; для керівника суб'єкта туристичної діяльності або туристичного підрозділу обов'язковою є вища освіта.

6. Обов'язкове надання клієнтам і партнерам повної інформації щодо туристичних послуг, тарифів, умов обслуговування туристів, рекламних, інформаційних, довідкових матеріалів (довідники готелів, закладів громадського харчування, розклади руху транспорту, тарифи на перевезення тощо).

7. З метою забезпечення безпеки туристів суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані здійснювати: підготовку безпечних умов для перебування туристів, облаштування трас походів, прогулянок, екскурсій, місць проведення змагань, забезпечення туристів спорядженням та інвентарем; навчання туристів засобам профілактики і захисту від травм та нещасних випадків, інструктаж з надання першої медичної допомоги, а також інформування про джерела небезпеки; надання оперативної допомоги туристам, що зазнають лиха, транспортування потерпілих; розробку та реалізацію спеціальних вимог безпеки під час організації та проведення походів з автомобільного, гірського, лижного, велосипедного, водного, мотоциклетного, пішохідного туризму та спелеотуризму.

Суб'єкти туристичної діяльності, які спеціалізуються на організації туристичних подорожей із використанням активних форм пересування туристів, повинні створювати пошуково-рятувальні служби, або укладати угоди з такими службами на обслуговування.

8.2. Документальне оформлення туристичних послуг

Основними документами є:

- договір з клієнтами (на туристичне, екскурсійне, готельне обслуговування);
- договір з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту;
- туристський ваучер;
- страховий поліс та деякі інші документи при обслуговуванні іноземних туристів.

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, турагент) за встановлену договором плату зобов'язується забезпечити надання за замовленням іншої сторони (туриста) комплексу туристичних послуг (туристичний продукт). За договором на екскурсійне обслуговування одна сторона (суб'єкт, що

здійснює туристичну діяльність) за встановлену договором плату зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (екскурсанта) обслуговування, істотною частиною якого є послуги екскурсовода (гіда-перекладача) загальною тривалістю не більше 24 годин, які не включають у себе послуги з розміщення.

Договір з клієнтами може укладатися шляхом видачі ваучера.

Ваучер — форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування.

У договорі на туристичне обслуговування, укладеному шляхом видачі ваучера, повинні міститися такі дані:

- найменування та місцезнаходження суб'єкта туристичної діяльності, номер ліцензії (дозволу) на відповідний вид діяльності, юридична адреса;
- прізвище, ім'я (по-батькові) туриста (при груповій поїздці — прізвища, імена (по-батькові) членів групи);
- строки надання і види туристичних послуг, їх загальна вартість;
- назва, адреса та номер телефону об'єкта розміщення, його тип та категорія, режим харчування;
- розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента) або межі відповідальності суб'єкта туристичної діяльності за договором агентування;
- інші дані, обумовлені характером угоди, складом групи тощо;
- дата видачі ваучера.

Договори з іншими організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, що беруть участь у формуванні і просуванні туристичного продукту, — це договори з туроператорами, туристичними закладами, з постачальниками і підрядниками — вітчизняними і закордонними партнерами, що забезпечують туристів належними умовами розміщення і харчування, засобами транспорту, організацією екскурсій і відпочинку. Відповідно до укладених договорів розробляються програми турів і складаються калькуляції на кожну туристичну поїздку.

Слід зазначити, що якщо договір вже укладено, то змінити ціну турпродукту можливо тільки у разі зміни тарифів на транспортні послуги, запровадження нових (підвищення діючих) податків і зборів або зміни курсу гривні до іновалюти, в якій виражено вартість турпродукту.

При цьому змінити ціну туру можна не пізніше як за 20 днів до його початку і не більше ніж на 5 %. У разі підвищення ціни туру на 5 % від початкової його ціни турист має право відмовитися від туру, а туроператор (турагент) зобов'язаний повернути раніше сплачені гроші. Також можливі й інші підстави для розірвання договору (або внесення до нього змін), передбачені ст. 20 Закону № 324.

Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні щороку оформляти референс — підтвердження Міністерства закордонних справ, що зарубіжні партнери (за угодами) матимуть візову підтримку консульських установ України за кордоном у разі їх звернення для оформлення туристичних віз іноземцям для подорожі в Україну.

Суб'єкти туристичної діяльності, які приймають іноземних туристів, повинні вести облік усіх документів із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні, а саме:

- договорів (контрактів) з іноземними партнерами про співробітництво з обслуговування іноземних туристів в Україні;
- аналогічних договорів з вітчизняними партнерами;
- листів-замовлень іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів;
- підтверджень суб'єктів туристичної діяльності іноземному партнеру щодо готовності до приймання іноземних туристів;
- звернень суб'єктів туристичної діяльності в державні заклади і узгоджень з реєстрації і перебування туристів в Україні;
- документів, які підтверджують здійснення трансфера, бронювання місць у готелі

для туристів та їх проживання;

- маршрутів і програм туристичних подорожей іноземних туристів, проведення екскурсій тощо.

Суб'єкт туристичної діяльності повинен вести журнал обліку іноземних туристів, де зазначають: прізвище та ім'я іноземця; громадянство; країну, з якої приїхав турист в Україну; серію, номер і дату видачі національного паспорта іноземного туриста; дату в'їзду в Україну; дату і пункт виїзду з України; місце розміщення туриста; маршрут туру.

Договір з іншими СПД. Це так звані прямі договори надання послуг у **рамках турпродукту** (проживання, перевезення, харчування, екскурсійного обслуговування тощо). Слід зазначити, що такі послуги СПД надають туроператору в рамках договору туробслуговування, проте можливо формування турпродукту і на підставі посередницьких договорів.

Договір з турагентом. Туроператор співпрацює з турагентом на підставі посередницького договору. Як правило, туроператор укладає з турагентом агентський договір про надання послуг з реалізації турпродукту.

У даному випадку агентська діяльність — це підприємницька діяльність, яка полягає в наданні турагентом послуг туроператору при здійсненні ним господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок туроператора, якого він представляє (п. 1 ст. 295 Господарського кодексу).

За агентським договором турагент зобов'язується надати послуги туроператору в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені туроператора і за його рахунок (п. 1 ст. 297 вищезазначеного Кодексу).

Турагент зобов'язаний повідомляти туроператора про кожний випадок його посередництва в укладенні угод та про кожну укладену угоду в інтересах туроператора (п. 1 ст. 298 Господарського кодексу).

За агентським договором турагент одержує агентську винагороду за посередницькі операції, здійснені ним в інтересах туроператора, в розмірі, передбаченому договором (ст. 301 Господарського кодексу). Винагорода виплачується турагенту після оплати третьою особою за угодою, укладеною за його посередництвом (якщо інше не передбачено договором). Розрахунок винагороди турагента здійснюється відповідно до розмірів і в терміни, передбачені договором.

Крім того, туроператор може укласти з турагентом договір доручення (глава 68 Цивільного кодексу).

У свою чергу турагент повинен укласти з туристом договір про туробслуговування саме від імені туроператора (а не свого), оскільки турпослуги надає саме туроператор. З цієї причини договір комісії (глава 69 Цивільного кодексу) не діє, оскільки комісіонер укладає договір з покупцем від свого імені.

Договір з іншим туроператором. Туроператор може виступати як турагент іншого туроператора з реалізації турпродукту останнього. Таку діяльність туроператор (як турагент) здійснює також на підставі агентського договору або договору доручення з іншим туроператором, але вже як посередник.

Туроператору, який виступає в ролі турагента, потрібно укладати договори на туробслуговування з туристами від імені того туроператора, який фактично надає турпослуги туристам (а не від свого імені).

Договір на посередницьку діяльність. Крім посередницької діяльності з реалізації турів інших туроператорів, туроператор може надавати посередницькі послуги з реалізації клієнтам проїзних квитків, страхування туристів, бронювання готелів тощо. В таких випадках туроператор (як посередник) укладає агентські договори або договори доручення саме з виконавцями цих послуг.

8.3. Особливості обліку туристичної діяльності

Існує два погляди щодо дати визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим — дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Частіше використовується на практиці другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру. В податковому обліку валовий дохід визнається за першою подією.

Облік витрат ведеться згідно з П(С)БО 16; невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунку 23 (не використовуючи рахунків 92, 93) або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади, турбази, будинки відпочинку використовують рахунки 92 і 93.

Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм – турагентів.

Для міжнародного туризму характерними є операції з валютою.

Неоднозначним є питання щодо рахунків для обліку туристичних ваучерів — пропонуються рахунки 209, 28, 351. Найбільше відповідає Інструкції № 291 облік путівок на субрахунок 209. Нерідко тур фірми загалі не придбавають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі.

Специфічні рахунки, які використовуються для обліку туристичної діяльності

08 «Бланки суворого обліку» — для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки);

331 «Грошові документи в національній валюті» — для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» — для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» — для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг.

704 «Вирахування з доходу» для відображення у турагента сум отриманого доходу, який перераховується туроператору;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» — для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг;

8.4. Облік туристичної діяльності

8.4.1. Облік діяльності туроператора

Приклад обліку діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, подано в табл. 8.1. До таких туроператорів належать: санаторії, турбази, пансіонати, будинки відпочинку тощо. Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам турпослуг (туристам), а також укласти договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Таблиця 8.1

Облік реалізації туристичних путівок

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
<i>Реалізація турпродукту безпосередньо туристу</i>			
1	Оприбутковано бланки ваучерів	209	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08	—
4	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	209
5	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку	—	08
6	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69

Продовження табл. 8.1

7	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331
8	Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30,31	36
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Нараховано витрати турфірми	23 (92,93)	66, 65...
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703
12	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

8.4.2. Облік діяльності турагента

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору доручення, отримує як дохід від своєї діяльності комісійну винагороду, яку одразу залишає собі. Кошти, сплачені туристами за турпродукт за мінусом комісійної винагороди, є для турагента транзитними. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає тільки з сум комісійної винагороди. Приклад обліку у турагента подано в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Облік у турагента

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшла оплата від туриста за турпродукт	30, 31	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти туроператору	371	311
4	Відображено дохід за датою закінчення туру та заборгованість перед туроператором	361 704	703 685
5	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
6	Проведено залік передоплати з туроператором	685	371
7	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361
8	Нараховано витрати турфірми	23	66,65...
9	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг та вирахування з доходу	703 791	791 704

У табл. 8.3 наведено приклад, коли турагент працює «на замовлення» туриста і за його кошти. Турагент у такому разі може заздалегідь за договором купівлі-продажу придбавати ваучери (путівки) у туроператора, а потім реалізовувати їх туристам, або без отримання у власність ваучерів на підставі договорів про співробітництво з туроператорами реалізовувати туристам путівки, які фактично будуть отримані ними безпосередньо від туроператора на місці надання турпослуг.

Таблиця 8.3

Облік у турагента «на замовлення»

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Придбано путівки у туроператора	331	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Перераховано грошові кошти туроператору за путівки	63	311
4	Надійшли грошові кошти від туристів за путівки	30, 31	681
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641

Продовження табл. 8.3

6	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...
7	Передано путівки покупцю	36	703
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
9	Проведено залік заборгованості	681	361
10	Списано номінальну вартість путівки	903	331
11	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Деякі туристичні агентства, не підписуючи договори доручення і комісії, надають інформаційні послуги (дані про ціни, якість обслуговування, екскурсійні та розважальні програми туроператорів) без фактичного отримання коштів від туриста і перерахування їх туроператору. Турист, у свою чергу, оплачує інформаційні послуги турагентства та вояжує за обраним ним маршрутом, оплачуючи послуги туроператора на місці. Відображення цих операцій в обліку показано в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Облік інформаційних послуг у туристичній фірмі

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
<i>Надходження грошових коштів від туристів</i>			
1	Надано туристу (клієнту) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами	361	703
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Надійшли грошові кошти від туриста за інформаційні послуги	311	361
4	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Приклад відображення в обліку української турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено в табл.8.5 (за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

Таблиця.8.5

Облік реалізації послуг із зарубіжного туризму

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшли грошові кошти від українського туриста (в т.ч. винагорода)	311	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти для купівлі валюти	333	311
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631
5	Здійснено оплату послуг банку	631	333
6	Нараховано збір до Пенсійного фонду	92 (23)	651
7	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду	651	333
8	Зараховано валюту на валютний рахунок української тур фірми	312	333
9	Перераховано грошові кошти іноземному туроператору	685	312
10	Проведено залік авансу	681	685
11	Відображено суму комісійної винагороди	361	703

12	Списано ПДВ	703	643
13	Проведено залік взаємозаборгованостей	681	361
14	Списано собівартість наданих послуг	903	23
15	Списано собівартість на фінансовий результат	791	92
16	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	703	791

Туроператори і турагенти (підприємства та підприємці) при здійсненні розрахункових операцій з клієнтами у готівковій та/ або безготівковій (із застосуванням платіжних карток) формі у сфері послуг мають застосовувати РРО та видавати покупцям розрахунковий документ — фіскальний касовий чек на товари (послуги) за формою № ФКЧ-1, наведеною у додатку 1 до Положення № 13.

При цьому туроператори і турагенти мають проводити розрахункові операції через РРО з використанням режиму попереднього програмування найменування, цін послуг та обліку їх кількості (ст. 3 Закону про РРО).

Оскільки заздалегідь запрограмувати у РРО велику кількість турів (не тільки своїх, а й інших туроператорів, а для турагента — взагалі всіх своїх принципалів) складно, то можливим виходом будуть підключення РРО до комп'ютера (з відповідною обліковою програмою турів) і попереднє програмування реалізованого туру безпосередньо перед його продажем.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Базова:

1. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. — [3-є вид., переробл. і доповн.] — К. : Знання, 2007. — 243 с.
2. Крупка Я.Д. Облік в будівництві: Підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник ; Терноп. держ. екон. ун-т. — Т. : Екон. думка, 2005. — 606 с.
3. Милявська Е.П. Облік на підприємствах малого бізнесу: Навчальний посібник / Милявська Е.П., Жабін О.І. — К. : ЦУЛ, 2008. — 162 с. (В наявності в бібліотеці ТНТУ)
4. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. / Ю.Д. Маляревський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасенко, А.О. Касич ; Харк. нац. екон. ун-т. — Х. : ІНЖЕК, 2008. — 616 с.
5. Свідерський Є.І. Облік діяльності суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. / Є.І. Свідерський, Д.Є. Свідерський ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2008. — 472 с.
6. Янчева Л.М. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / Л.М. Янчева, А.П. Грінко ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. — Х., 2009.

Допоміжна:

1. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Навч. посіб. для студ. ВНЗ / О.В. Зінкевич, С.О. Левицька, М.М. Мосійчук, [та ін.] ; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. — Рівне, 2006. — 454 с.
2. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації: навч. посіб. / В. О. Озеран, О. О. Куцик, А. М. [та ін.] ; Львів. комерц. акад. — Л., 2010. — 312 с.
3. Гура Н.О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика: Монографія. / Н.О. Гура. — К. : Знання, 2006. — 351 с. (В наявності в бібліотеці ТНТУ)
4. Дмитренко А.В. Облік і аналіз витрат у будівництві: організація, методологія та методика: монографія / А.В. Дмитренко ; Полтав. нац. техн. ун-т ім. Ю.Кондратюка. — Полтава, 2010. — 262 с.
5. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік в будівництві: Навч. посіб. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник ; ТАНГ. — Т. : ПП "Принтер-інформ", 2004. — 514 с.
6. Садовська І.Б. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: монографія / І.Б. Садовська, І.В. Жураковська ; Луц. нац. техн. ун-т. — Луцьк, 2009. — 292 с.
7. Шевчук О.В. Облік на малих підприємствах: конспект лекцій / О.В. Шевчук, Н.М. Чеботарьова, Г.С. Анисимова ; Луган. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. — Луганськ, 2009. — 375 с.
8. Шумляев Б.О. Бухгалтерський облік в галузях господарства: Підруч. / Б.О. Шумляев, І.В. Татаренко, Є.І. Рябий ; Дніпропетр. філ. Відкритого міжнар. ун-ту розв. людини "Україна". — Д., 2006. — 458 с.

Інформаційні ресурси

1. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 (з наступними змінами і доповненнями) // www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145

2. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
4. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
5. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Затв. наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 7 травня 2002 р. № 81. (з наст/ змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186 і зареєстровано Міністерством юстиції України 5 травня 2001 р., № 389/5580. [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145).
8. План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 грудня 1999 р., № 892/4185. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
10. Положення про підрядні контракти у будівництві України: Затв. науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва і архітектури, протокол від 15 грудня 1995 р. № 9. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
11. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
12. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. № 21 (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
13. Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000): Затв. наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України 27 серпня 2000 р. № 174

14. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 р. № 176. (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
15. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні: Затв. наказом Міністерства Транспорту України від 14 липня 1997 р. № 363 (з наступними змінами і доповненнями) [//www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-14 (з наступними змінами і доповненнями) [//zakon1.rada.gov.ua/](http://zakon1.rada.gov.ua/)
17. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України,, прийнятий Верховною Радою України 6 липня 1995 р., № 265/95 (зі змінами і доповненнями) [//zakon1.rada.gov.ua/](http://zakon1.rada.gov.ua/)
18. <http://www.visnuk.com.ua>